



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

Καλλιθέα 08 / 01 / 2016

Αριθμός Απόφασης 17

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604564
Fax : 213 1604566

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 υπ' αριθμ. 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 αριθμ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-13 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' 55/16-01-2014),

- 2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,
- 3. Την υπ' 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 **.../09/2015** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των επιχειρήσεων **1)** **Α.Ε** με ΑΦΜ: και **2)** **Α.Ε**, με ΑΦΜ:, ως καθολικών διαδόχων της απορροφηθείσας επιχείρησης **ΑΕ**, με διακριτικό τίτλο «..... ΑΕ», που είχε ως αντικείμενο εργασιών, που έδρευε, επί της οδού αρ ... και **ΑΦΜ:**, κατά των από **.../06/2015** και αριθμούς,, και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικών ετών **2009, 2010, 2011** και **2012** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,
- 5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού **φόρου Εισοδήματος**, της προϊσταμένης του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, καθώς και την από **.../06/2015** έκθεση μερικού ελέγχου φόρου Εισοδήματος της ίδιας υπηρεσίας, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,
- 6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
- 7. Την από 04/01/2016 εισήγηση του Α5 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από .../09/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των επιχειρήσεων 1) Α.Ε με ΑΦΜ: και 2) Α.Ε, με ΑΦΜ:, ως καθολικών διαδόχων της απορροφηθείσας επιχείρησης ΑΕ, με διακριτικό τίτλο «..... ΑΕ», που είχε ως αντικείμενο εργασιών, που έδρευε, επί της οδού αρ ... και ΑΦΜ:, 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. .../..//1118/...-07-2014 Εντολή ελέγχου της προϊσταμένης του Κ.Ε.ΜΕ. ΕΠ, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος στην επιχείρηση ΑΕ με ΑΦΜ:, για τις διαχ/κές περιόδους 1/1-31/12/2008, 1/1-31/12/2009, 1/1-31/12/2010 και 1/1-31/12/2011, από τον ελεγκτή της ίδιας υπηρεσίας, ο οποίος συνέταξε την από .../06/2015 **έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος** (η οποία υπεγράφη από την προϊσταμένη του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ στις .../06/15), από την οποία προκύπτουν τα ακόλουθα: Τα βιβλία και στοιχεία της ως άνω ΑΕ, κρίθηκαν **ειλικρινή** σε όλες τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους ενώ στα δηλωθέντα αποτελέσματα, προστέθηκαν ανά διαχειριστική περίοδο οι κατωτέρω λογιστικές διαφορές:

Κωδικός λογ.	Περιγραφή Λογαριασμού	Λογιστικές Διαφορές				
		2008	2009	2010	2011	Σύνολο
60.02.02.0000	Επιχορ/σεις και λοιπά έξοδα κυλικείου-εσπαστορίου	177.967,29	171.932,83	154.453,20	162.329,78	666.683,10
60.02.06.0000	Ασφάλιστρα προσωπικού .	28.199,24	33.501,22	39.116,30		100.816,76
60.02.08.0000	Έξοδα προσωπικού χριστουγέννων .		18.932,49	12.951,13		31.883,62
60.02.99.0000	Λοιπές παρεπόμενες παροχές έξοδα .		26.500,00	67.900,00		94.400,00
60.05.00.0000	Αποζημιώσεις απόλυσης εξόδου εμπίσθου προσ/κού		12.750,00			12.750,00
60.05.00.0010	Πρόβλεψη αποζημίωσης προσωπικού Ν.2112.			33.291,80		33.291,80
61.01.01.0000	Αμοιβές και έξοδα τρίτων .		6.300,00		6.311,66	12.611,66
61.02.01.0001	Προμήθειες για πωλήσεις καυσίμων.	59.113,11			17.141,48	76.254,59
61.03.01.0000	Αμοιβές μηχανογραφικής επεξεργασίας .	3.189,00		5.741,00		8.930,00
62.03.00.0000	Τηλεφωνικά -τηλεγραφικά .	23.648,99	27.634,24			51.283,23
62.04.03.0000	Ενοίκια μεταφορικών μέσων .	102.534,24	111.573,22			214.107,46
62.07.01.0000	Συντηρήσεις κτιρίων - εγκαταστάσεων κτιρίων - τεχν		44.180,85			44.180,85
62.07.02.0000	Μηχ/των τεχν/κων εγκατ.-Λοιπ. Μηχ. εξοπλισμού	20.126,34		77.010,00	16.342,00	113.478,34
63.98.02.0000	Φόρος ακίνητης περιουσίας .	28.966,45	27.392,15			56.358,60
64.00.03.0005	Μεταφορικά υλικ. Πώλησης καυσίμων Νότου .	1.583,33				1.583,33
64.00.05.0000	Έξοδα κινήσεως προσωπικού .	28.732,51	50.723,25	53.512,78		132.968,54
64.01.00.0000	Έξοδα ταξιδίων εσωτερικού	1.046,90			19.444,89	20.491,79
64.01.00.0001	Έξοδα επιθεωρητών καυσίμων	12.712,20	6.488,80			19.201,00
64.01.00.0002	Έξοδα επιθεωρητών λιπαντικών	4.605,93	1.507,14	8.303,77		14.416,84
64.01.01.0001	Έξοδα ταξιδίων εξωτερικού διαφόρων	55.685,00	35.065,85	41.885,62	38.553,71	171.190,18
64.02.06.0000	Έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας .	33.228,82	4.169,56	17.682,84		55.081,22
64.02.07.0000	Έξοδα προβολής δια λοιπών μεθόδων .	1.170,00	1.170,00	1.170,00		3.510,00
64.02.10.0000	Αξία χορηγουμένων δειγμάτων .				14.310,62	14.310,62
64.02.99.0000	Διάφορα έξοδα προβολής και διαφήμισης.	84.501,59	14.421,64	7.004,85	11.148,50	117.076,58
64.06.04.0000	Δώρα εορτών υπαλλήλων .		13.532,92	15.480,34		29.013,26
64.06.98.0000	Λοιπές δωρεές.		15.326,09	17.607,10		32.933,19
64.10.01.0000	Έξοδα χρεωγράφων	472,32				472,32
64.98.02.0000	Δικαστικά έξοδα εξωδίκων ενεργειών .				2.740,30	2.740,30
64.98.05.0000	Εξοδα διαφόρων τρίτων .			25.786,69		25.786,69
64.98.06.0000	Λοιπά έξοδα .	123.755,46	180.080,34	88.164,01		391.999,81
64.98.08.0000	Έξοδα επί εξαγωγών		6.165,35			6.165,35
68.09.00.0000	Προβλέψεις επισφάλειας χρεωστών			87.401,50		87.401,50
68.09.00.0011	Προβλέψεις αποζημιώσεων από ασφαλιστική.			3.815,86		3.815,86
81.00.00.0000	Φορολογικά πρόσπιμα και προσυζητήσεις	1.579,97	3.441,95			5.021,92
81.00.99.0000	Λοιπά έκτακτα και ανόργανα έξοδα .	7.239,40				7.239,40
82.00.99.0000	Λοιπά έξοδα προηγούμενων χρήσεων .	44.404,11		18.836,35		63.240,46
Λοιπές Λ.Δ	Μίσθωση -Υπεκμίσθωση	133.670,92	77.780,64	63.526,23	39.112,20	314.089,99
Λοιπές Λ.Δ	Μη καταχώρηση εξόδων	22.000,00				22.000,00
Σύνολα		1.000.133,12	890.570,53	840.641,37	327.435,14	3.058.780,16

Ακολούθως, η προϊσταμένη του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, εξέδωσε σε βάρος της προσφεύγουσας, τις κατωτέρω **Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φορολογίας Εισοδήματος**:

- ✓ Την υπ' αριθμ./....-06-2015 Οριστική Πράξη, οικονομικού έτους **2009** (διαχειριστικής περιόδου από 1.1.2008 έως 31.12.2008), σύμφωνα με την οποία επιβλήθηκε κύριος φόρος ποσού **255.849,23€**, πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού **307.019,08€**, ήτοι συνολικά **562.868,31€**, το οποίο βεβαιώθηκε στις .../06/2015 (Α.Χ.Κ .../..., ΑΤΒ),
- ✓ Την υπ' αριθμ./....-06-2015 Οριστική Πράξη, οικονομικού έτους **2010** (διαχειριστικής περιόδου από 1.1.2009 έως 31.12.2009), σύμφωνα με την οποία επιβλήθηκε κύριος φόρος ποσού **228.458,60€**, πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού **274.150,32€**, ήτοι συνολικά **502.608,92€**, το οποίο βεβαιώθηκε στις .../06/2015 (Α.Χ.Κ .../..., ΑΤΒ),
- ✓ Την υπ' αριθμ./....-06-2015 Οριστική Πράξη, οικονομικού έτους **2011** (διαχειριστικής περιόδου από 1.1.2010 έως 31.12.2010), σύμφωνα με την οποία επιβλήθηκε κύριος φόρος ποσού **207.721,25€**, πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού **207.721,25€**, ήτοι συνολικά **415.442,50€**, το οποίο βεβαιώθηκε στις .../06/2015 (Α.Χ.Κ .../..., ΑΤΒ), και
- ✓ Την υπ' αριθμ./....-06-2015 Οριστική Πράξη, οικονομικού έτους **2012** (διαχειριστικής περιόδου από 1.1.2011 έως 31.12.2011), σύμφωνα με την οποία επιβλήθηκε κύριος φόρος ποσού **71.454,34€**, πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού **54.305,30€**, ήτοι συνολικά **125.759,64€**, το οποίο βεβαιώθηκε στις .../06/2015 (Α.Χ.Κ .../..., ΑΤΒ)

Οι προσφεύγουσες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την **ακύρωση** ή την **τροποποίηση** των ανωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, με την οποία αμφισβητούν τις κατωτέρω αναφερόμενες λογιστικές διαφορές, προβάλλοντας τους λόγους που κατά περίπτωση αναφέρονται:

Κωδικός λογ.	Περιγραφή Λογαριασμού	Λογιστικές Διαφορές				
		2008	2009	2010	2011	Σύνολο
60.02.02.0000	Επιχορ/σεις και λοιπά έξοδα κυλικείου-εσπαστορίου	177.967,29	171.932,83	154.453,20	162.329,78	666.683,10
60.02.99.0000	Λοιπές παρεπόμενες παροχές έξοδα .			52.380,00		52.380,00
61.02.01.0001	Προμήθειες για πωλήσεις λιπαντικών				17.141,48	17.141,48
61.01.01.0000	Αμοιβές και έξοδα τρίτων .		6.300,00			6.300,00
61.03.01.0000	Αμοιβές μηχανογραφικής επεξεργασίας .			5.741,00		5.741,00
62.07.01.0000	Συντηρήσεις κτιρίων - εγκαταστάσεων κτιρίων - τεχν		44.180,85			44.180,85
62.07.02.0000	Μηχ/των τεχν/κων εγκατ.-Λοιπ. Μηχ. εξοπλισμού			77.010,00	16.342,00	93.352,00
64.01.00.0000	Έξοδα ταξιδίων εσωτερικού	1.046,90			19.444,89	20.491,79
64.01.00.0001	Έξοδα επιθεωρητών καυσίμων	12.712,20	6.488,80			19.201,00
64.01.00.0002	Έξοδα επιθεωρητών λιπαντικών	4.605,93	1.507,14	8.303,77		14.416,84
64.01.01.0001	Έξοδα ταξιδίων εξωτερικού διαφόρων	55.685,00	35.065,85	41.885,62	38.553,71	171.190,18
64.98.08.0000	Έξοδα επί εξαγωγών		6.165,35			6.165,35
82.00.99.0000	Λοιπά έξοδα προηγούμενων χρήσεων .			18.836,35		18.836,35
Λοιπές Λ.Δ	Μη καταχώρηση εσόδων	22.000,00				22.000,00
Σύνολα		274.017,32	271.640,82	358.609,94	253.811,86	1.158.079,94

Επειδή δυνάμει της με αριθμό/....-06-2015 συμβολαιογραφικής πράξης της συμβολαιογράφου Πειραιά, η επιχείρηση **ΑΕ, διασπάστηκε** σε δύο τμήματα, με την απορρόφηση του ενός τμήματος που αφορούσε την **εμπορία** από την επιχείρηση **Α.Ε** με **ΑΦΜ:** και του δεύτερου τμήματος που αφορούσε την **εμπορία** **και**, από την νεοσυσταθείσα επιχείρηση **Α.Ε, με ΑΦΜ:**, οι οποίες είναι καθολικές διάδοχοι της απορροφούμενης επιχείρησης. Περαιτέρω δε, δυνάμει του υπ' αριθμ./....-11-2015 συμβολαίου της ίδιας συμβολαιογράφου, οι φορολογικές υποχρεώσεις του παρόντος ελέγχου, περιήλθαν στη δεύτερη επωφελούμενη εταιρεία **Α.Ε,**

Επειδή οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις **επιδόθηκαν** νομίμως στις **17/06/2015**, η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή κατατέθηκε στις **10/09/2015 εμπροθέσμως**, καθόσον: Με τις διατάξεις της **ΑΥΟ ΠΟΛ.1140/01-07-2015** (ΦΕΚ Β' 1326), η προθεσμία άσκησης ενδικοφανών προσφυγών και αιτήσεων αναστολής ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Ν. 4174/2013 αναστέλλεται μέχρι και την τρίτη εργάσιμη ημέρα, από την λήξη της από 28

Ιουνίου 2015 τραπεζικής αργίας, η τραπεζική δε αργία διήρκησε συνολικά από 28/06/2015 έως 19/07/2015 με βάση:

το άρθρο Πρώτο της Π.Ν.Π της 28^{ης} Ιουνίου 2015 (ΦΕΚ Α' 65) από 28/06/15 έως 06/07/2015 με την Γ.Δ.Ο.Π.0000937ΕΞ2015/Χ.Π. 2255/06.7.2015, παρατάθηκε μέχρι την 08/07/2015, με την Γ.Δ.Ο.Π.0000945ΕΞ 2015/Χ.Π. 2261/08.7.2015, παρατάθηκε μέχρι την 13/07/2015, με την Γ.Δ.Ο.Π.0000966 ΕΞ2015/Χ.Π. 2297/13.7.2015, παρατάθηκε μέχρι την 15/07/2015, με την από 14.7.2015 Π.Ν.Π της 14^{ης} Ιουλίου 2015 (ΦΕΚ Α' 79) παρατάθηκε μέχρι την 16/07/2015 και τέλος με την Γ.Δ.Ο.Π. 0000989 ΕΞ2015/Χ.Π.2314. παρατάθηκε μέχρι την 19/07/2015

Επομένως η προθεσμία της ενδικοφανούς προσφυγής ανεστάλη για το διάστημα από 28/6-22/07/15 λόγω της τραπεζικής αργίας, καθώς και για το διάστημα 01/08-31/08/2015 (άρθρο 63 ΚΦΔ) και η δε σχετική προθεσμία έληγε στις 11/09/2015,

1. Επί της Λογιστικής διαφοράς λογ. 60.02.99.0000 χρήσης 2011 ποσού 67.900€

Επειδή, δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης ΑΕ [ελεγχόμενης] από το λογαριασμό 60.02.99.0000 «Λοιπές παρεπόμενες παροχές προσωπικού» δαπάνη ποσού **67.900€**, που αφορά την αγορά **3.880 διατακτικών τροφής** που χορηγήθηκαν **στο προσωπικό της κατά τη χρήση 2011** για τη δαπάνη δε αυτή εκδόθηκε το υπ' αριθμ. 50887/28-12-2010 Τ.Π.Υ από την επιχείρηση SERVICES S.A, ποσού 67.900€. Το εν λόγω ποσό δεν έγινε δεκτό από τη φορολογική αρχή με την αιτιολογία ότι **α)** οι εν λόγω διατακτικές χορηγήθηκαν στο ποσό των 10 (δέκα) ευρώ ανά διατακτική και για τις παραπάνω παροχές δεν καταβλήθηκαν οι αναλογούσες ασφαλιστικές εισφορές και β) λόγω της αυτοτέλειας των χρήσεων, έπρεπε να καταχωρηθεί στη χρήση 2011 και όχι στη χρήση 2010.

Επειδή οι προσφεύγουσες προσβάλλουν την εν λόγω λογιστική διαφορά για το ποσό των **52.380€**, το οποίο αποτελεί τη διαφορά μεταξύ της συνολικής αξίας του τιμολογίου και της υπερβάλλουσας διαφοράς των 3.880 διατακτικών που χορηγήθηκαν στο ποσό των 10€ αντί του ποσού των 6€, ήτοι 67.900€ - [3.880 x (10 - 6)],

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **31 § 1 του ν. 2238/1994** (Α' 151) όπως ίσχυε κατά τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους, 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:** α) *Των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία περιλαμβάνονται με την επιφύλαξη της παραγράφου 18 του παρόντος άρθρου: αα) Τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής του προσωπικού, εφόσον έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του Ι.Κ.Α. ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού, εκτός αν από την κείμενη νομοθεσία προβλέπεται μερική ή ολική απαλλαγή από την υποχρέωση για την καταβολή εισφορών, ...*» και με τις διατάξεις του άρθρου **45 § 1** του ίδιου νόμου, ότι: «*Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι το εισόδημα που προκύπτει κάθε ένα οικονομικό έτος από μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδόματα, συντάξεις και γενικά από κάθε παροχή που χορηγείται περιοδικά με οποιαδήποτε μορφή είτε σε χρήμα είτε σε είδος ή άλλες αξίες για παρούσα ή προηγούμενη υπηρεσία ή για οποιαδήποτε άλλη αιτία, το οποίο αποκτάται από μισθωτούς γενικά και συνταξιούχους. Ειδικότερα, στα εισοδήματα αυτά περιλαμβάνονται και οι ακόλουθες παροχές:* α) *η αξία των αγαθών που αντιπροσωπεύουν οι χορηγούμενες «δωροεπιταγές», β) η αξία των χορηγούμενων διατακτικών για την αγορά αγαθών από συμβεβλημένα καταστήματα, με την εξαίρεση των διατακτικών τροφής για εργαζόμενους μέχρι ποσού έξι (6) ευρώ ανά διατακτική, ...*»

Επειδή για τη δαπάνη αυτή εκδόθηκε το υπ' αριθμ. **50887/28-12-2010** Τ.Π.Υ από την επιχείρηση SERVICES S.A, ποσού 71.750,39€, εκ των οποίων ποσό **67.900€** αφορούσε την αγορά **5.820 διατακτικών των 5€ εκάστη και 3.880 διατακτικών των 10€ εκάστη,**

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **72 του ν. 2238/1994** (Α' 151) ορίζονται τα ακόλουθα: «**1. Αν φορολογητέα ύλη έχει περιληφθεί από το φορολογούμενο σε διαχειριστικό έτος άλλο από αυτό στο οποίο ανήκει, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας προβαίνει σε ανάλογη τροποποίηση των φορολογικών εγγραφών των ετών, τα οποία αφορά. Αν η φορολογική εγγραφή του έτους, στο οποίο ανήκει η φορολογητέα ύλη, έχει γίνει τελεσίδικη, αυτή δεν τροποποιείται, αλλά ο κύριος φόρος που αναλογεί, προστίθεται στο φόρο του κρινόμενου έτους, προσαυξημένος με τον τυχόν πρόσθετο φόρο, προσαύξηση ή πρόστιμο ή κατά περίπτωση εκπίπτει από το φόρο αυτού του έτους. Αν τα ποσά που προστίθενται στο κρινόμενο έτος αντιπροσωπεύουν δαπάνες ή εκπτώσεις ή αφορολόγητα ποσά που ανήκουν σε προηγούμενα διαχειριστικά έτη ή έσοδα τα οποία έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία σε προηγούμενα διαχειριστικά έτη, δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος, προσαύξηση ή πρόστιμο**

στο φόρο ο οποίος αναλογεί σε αυτά τα ποσά που προστίθενται στο κρινόμενο έτος. 2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η φορολογητέα ύλη φορολογήθηκε στο όνομα προσώπου, το οποίο σύμφωνα με το νόμο δεν έχει φορολογική υποχρέωση γι' αυτή τη φορολογητέα ύλη. Σε αυτή την περίπτωση ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, όταν διαπιστώσει την πλάνη, προβαίνει σε νέα εγγραφή στο όνομα του πραγματικού υπόχρεου. Η τελεσιδικία της νέας εγγραφής, στο όνομα του πραγματικού υπόχρεου, αποτελεί λόγο τροποποίησης ή ακύρωσης ή, κατά περίπτωση, αναθεώρησης της παλιάς εγγραφής, καθόσον αφορά τη φορολογητέα ύλη η οποία περιλήφθηκε στη νέα εγγραφή. 3. Κατά την εφαρμογή των διατάξεων των προηγούμενων παραγράφων δεν ισχύουν: α) οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια των οικείων φορολογικών εγγραφών και β) η προθεσμία που ορίζεται από τις διατάξεις του νόμου περί εισπράξεως δημοσίων εσόδων για την επιστροφή ή το συμψηφισμό φόρων, γενικά, που καταβλήθηκαν αχρεωστήτως»,

Επειδή κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, η υποχρέωση του οικονομικού εφόρου να προβαίνει και αυτεπαγγέλτως σε ανάλογη τροποποίηση των φορολογικών εγγραφών των ετών τα οποία αφορούν η διαγραφή ή η προσθήκη φορολογητέας ύλης έχει ως προϋπόθεση ότι έχει κριθεί οριστικά σε ποιο έτος ανήκει η φορολογητέα ύλη, είτε διότι η επιχείρηση δεν άσκησε προσφυγή κατά του οικείου ελέγχου, είτε διότι, ύστερα από άσκηση προσφυγής, το ζήτημα αυτό κρίθηκε τελεσιδικώς. Από αυτό παρέπεται ότι η ανάλογη τροποποίηση των φορολογικών εγγραφών των ετών που αφορούν η διαγραφή ή η προσθήκη φορολογητέας ύλης αποτελεί αντικείμενο ιδιαίτερης πράξεως της φορολογικής Αρχής, την οποία, όταν συντρέχει η παραπάνω προϋπόθεση, οφείλει και αυτεπαγγέλτως να εκδώσει η φορολογική αρχή, άλλως δύναται ο φορολογούμενος με την άσκηση σχετικής προσφυγής, να φέρει το ζήτημα ενώπιον του αρμοδίου διοικητικού δικαστηρίου και να ζητήσει από αυτό να προβεί στη σχετική ενέργεια, πρβλ. **ΣτΕ 700/1987, Δ.Πρ.Αθ. 1062/2004**,

Επειδή η ανωτέρω διάταξη του άρθρου 72 του ΚΦΕ αποτελεί εξαίρεση της ισχύουσας στο Φορολογικό Δίκαιο Αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων, σύμφωνα με την οποία, επιβάλλεται η οριοθέτηση των χρήσεων ή διαχειριστικών περιόδων, με τον διαχωρισμό των καθαρών κερδών ανά χρήση ή διαχειριστική περίοδο, ούτως ώστε έκαστη εξ αυτών να είναι αυτόνομη, αυτοτελής και ανεξάρτητη από κάθε άλλη. Για τον λόγο αυτό πρέπει να εμφανίζονται τα μεν κέρδη και έσοδα στη χρήση κατά την οποία αποκτήθηκαν, τα δε έξοδα και οι ζημιές στη χρήση που πραγματοποιήθηκαν, ενώ η μεταφορά τους σε άλλη χρήση κατ' αρχήν δεν επιτρέπεται, παρά μόνο με τη διαδικασία του άρθρου 72 ΚΦΕ,

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο φορολογούμενος δύναται με την προσφυγή που ασκεί ενώπιον των αρμοδίων Διοικητικών Δικαστηρίων (αλλά και ενώπιον της Δ.Ε.Δ., η οποία και αποτελεί πλέον ειδικό δικαιοδοτικό όργανο, με αποφασιστική αρμοδιότητα επίλυσης φορολογικών διαφορών, σύμφωνα με το αρ. 63 του Ν. 4174/2013), **να ζητήσει την αναμόρφωση των κερδών**, δια της προσθήκης συγκεκριμένης δαπάνης, η οποία καταχωρήθηκε σε εσφαλμένη διαχειριστική περίοδο, στα έξοδα αυτής της χρήσης, κατά την οποία αυτή κατέστη δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη και τη συνακόλουθη διενέργεια νέας εκκαθάρισης του φόρου,

Επειδή η εν λόγω λογιστική διαφορά προσβάλλεται για ποσό **52.380€**, η οποία περιλαμβάνει την αξία των διατακτικών μέχρι 6 € ανά διατακτική, ήτοι $(5.820 \times 5€) + (3.880 \times 6€)$,

Επειδή πέραν της αξίας των ως άνω διατακτικών που η επιχείρηση ΑΕ [ελεγχόμενη] καταχώρησε στο λογαριασμό 60.02.99.0000 και διέθεσε στο προσωπικό της, καταχώρησε και στο λογαριασμό 60.02.02.0000 την αξία των ετοιμών φαγητών, γάλακτος, νερών και αναψυκτικών, και όπως προκύπτει (βλ. επόμενη λογιστική διαφορά), η **μέση κατανάλωση ανά εργαζόμενο δεν υπερβαίνει όριο των 6€ ημερησίως** και επομένως η αξία των χορηγηθεισών διατακτικών ποσού 52.380€, **δεν αποτελούν εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών για το προσωπικό** (άρθρο 45 §1 περ. β' ν.2238/1994), ώστε να υπήρχε υποχρέωση καταβολής ασφαλιστικών εισφορών (άρθρο 31 § 1 περ. α' ν.2238/1994),

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση η επιχείρηση ΑΕ [ελεγχόμενη], συμπεριέλαβε στα αποτελέσματα της χρήσης **2010, δαπάνη που ανήκε στο επόμενο έτος 2011**, το οποίο ελέγχθηκε με τον ίδιο έλεγχο και την ίδια εντολή ελέγχου, **έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 72 του ν. 2238/1994**, και πρέπει να γίνει τροποποίηση της σχετικής φορολογικής εγγραφής για το ποσό των **52.380€**, με την προσθήκη αρνητικής λογιστικής διαφοράς στην επόμενη χρήση και συγκεκριμένα **να αφαιρεθεί από τις λογιστικές διαφορές του ελέγχου της χρήσης 2011 το ποσό των 52.380€**.

2. Επί της λογ. Διαφοράς του λογ/μού 60.02.02.0000 Επιχορηγήσεις και λοιπά έξοδα κυλικείου - εστιατορίου

Επειδή, δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης ΑΕ [ελεγχόμενης], από το λογαριασμό 60.02.02.0000 «Επιχορηγήσεις και λοιπά έξοδα κυλικείου - εστιατορίου» για τη χρήση **2008** ποσού **177.967,29€**, για τη χρήση **2009** ποσού **171.932,83€**, για τη χρήση **2010** ποσού **154.453,20€** και για τη χρήση **2011** ποσού **162.329,78€**, τα οποία αφορούν αγορές τροφίμων, αναψυκτικών, κεράσματα και λοιπών ειδών κυλικείου που διατέθηκαν σε υπαλλήλους ή τρίτους,

Επειδή η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε τα ανωτέρω κονδύλια, τα οποία αφορούσαν τη διαφορά μεταξύ των εξόδων του εν λόγω λογαριασμού και του λογαριασμού 75.01.02 «έσοδα κυλικείου», ήτοι:

Κωδικός λογ. - Περιγραφή Λογαριασμού	Λογιστικές Διαφορές			
	2008	2009	2010	2011
60.02.02.0000 Επιχορ/σεις και λοιπά έξοδα κυλικείου-εστιατορίου	188.249,01	186.985,84	166.313,59	169.995,92
Μείον: 75.01.02 έσοδα κυλικείου	10.281,72	15.053,01	11.860,39	7.666,14
Σύνολο λογιστικής Διαφοράς Ελέγχου	177.967,29	171.932,83	154.453,20	162.329,78

διότι α) Για τις ανωτέρω παροχές **δεν καταβλήθηκαν οι αναλογούσες ασφαλιστικές εισφορές** (άρθρο 45 και 31 § 1 περ. αα ν. 2238/1994, ΑΥΟ ΠΟΛ. 1029/17-2-2006, ΣΤΕ 540/1988) και
β) Από τα παραστατικά που επιδείχθηκαν στον έλεγχο δεν προέκυψαν τα πρόσωπα (οι τρίτοι) στα οποία διατέθηκαν οι σχετικές δαπάνες ώστε να καταστεί δυνατός **ο έλεγχος της παραγωγικότητας** των δαπανών αυτών και ότι τα πρόσωπα είναι σχετικά με την δραστηριότητα της επιχείρησης και έκρινε ότι έγιναν από ελευθεριότητα, καθόσον δεν εξυπηρετούν λειτουργικές ανάγκες της επιχείρησης και δεν συμβάλλουν στην αύξηση της παραγωγικότητάς της (άρθρο 31 ν. 2238/94, ΣΤΕ 1293/88, 715-716-717/91, 3456/95)

Επειδή μεταξύ των ποσών του ανωτέρω λογαριασμού, περιλαμβάνονται και **δαπάνες για αγορά γάλακτος**, οι οποίες **προβλέπονται από την κλαδική συλλογική σύμβαση εργασίας**, η οποία προσκομίζεται (σχετ. 6 της ενδικοφανούς) και αναφέρει στο άρθρο 16: «σε όλους τους εργαζόμενους στους χώρους εγκαταστάσεων χορηγούνται για κάθε ημέρα εργασίας, αποκλειστικά σε είδος 600 γραμμάρια νωπό γάλα ανεξάρτητα της ποσότητας συσκευασίας του ή αντίστοιχη ποσότητα συμπυκνωμένο ή γάλα σε σκόνη η καταβολή της αξίας του οποίου απαγορεύεται»,

Επειδή η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας υπόψη ότι η ανωτέρω **παροχή σε είδος δεν θεωρείται εισόδημα από μισθωτή εργασία**, καθόσον προβλεπόταν από την από 11/09/2008 συλλογική σύμβαση προσωπικού των πάσης φύσεως επιχειρήσεων πετρελαίου και υγραερίου, προσδιόρισε τα ποσά γάλακτος τα οποία αγοράστηκαν από την ΑΕ και τα οποία δεν συμπεριελήφθησαν στις λογιστικές διαφορές. Ειδικότερα από το σύνολο του λογαριασμού κάθε χρήσης αφαιρέθηκαν τα ποσά γάλακτος ως κατωτέρω:

60.02.02.0000 Επιχορ/σεις και λοιπά έξοδα κυλικείου-εστιατορίου	Λογιστικές Διαφορές				
	2008	2009	2010	2011	Σύνολο
Σύνολο λογαριασμού	194.485,72	203.539,82	179.063,46	188.549,77	765.638,77
Μείον: Αγορές γάλακτος (..... ΑΕ)	6.236,71	16.553,98	12.749,87	18.553,85	54.094,41
Υπόλοιπο	188.249,01	186.985,84	166.313,59	169.995,92	711.544,36

Επειδή οι προσφεύγουσες ισχυρίζονται ότι τα ποσά που προσδιόρισε ο έλεγχος και αναγνώρισε προς έκπτωση υπολείπονται των πραγματικών ποσών για δαπάνες γαλακτοκομικών οι οποίες ανέρχονται: για τη χρήση 2008 στο ποσό των 18.431,86€, για τη χρήση 2009 στο ποσό των 16.808,87€, για τη χρήση 2010 στο ποσό των 15.422,14€ και για τη χρήση 2011 στο ποσό των 18.453,16€,

Επειδή οι προσφεύγουσες προσκόμισαν καρτέλες του προμηθευτή ΑΕ, από τον οποίο προμηθεύεται [η ελεγχόμενη] τα εν λόγω γαλακτοκομικά προϊόντα, καθώς και καρτέλες του λογαριασμού 60.02.02.0000 (σχετικό ενδικοφανούς Νο 7), και διαπιστώθηκε ότι οι πραγματικά αγορασθείσες αξίες σε γαλακτοκομικά προϊόντα που προμηθεύτηκε, ανέρχονταν: για τη χρήση **2008** στο ποσό των **18.431,86€**, για τη χρήση **2009** στο ποσό των **16.808,87€**, για τη χρήση **2010** στο ποσό των **15.422,14€** και για τη χρήση **2011** στο ποσό

των **18.453,16€**, και ως εκ τούτου **πρέπει να γίνει δεκτό το αίτημα** των προσφευγόντων και να αφαιρεθεί από το σύνολο των λογιστικών διαφορών του λογαριασμού: για τη χρήση **2008** το ποσό των **12.195,15€** (18.431,86 - 6.236,71), για τη χρήση **2009** το ποσό των **254,89€** (16.808,87 - 16.553,98) και για τη χρήση 2010 το ποσό των **2.672,27€** (15.422,14 - 12.749,87).

Επειδή περαιτέρω, οι προσφεύγουσες ισχυρίζονται ότι τα υπόλοιπα ποσά δαπανών που η επιχείρηση ΑΕ [ελεγχόμενη] καταχώρησε στο λογαριασμό 60.02.02.0000 αφορούσαν: α) **δαπάνες για τρόφιμα και ψωμί** και β) **νερό και αναψυκτικά**, καθόσον το νερό δεν είναι πόσιμο, συγκεκριμένα:

- Για την **αγορά τροφίμων** πλην γάλακτος (έτοιμων φαγητών και άρτου) διατέθηκαν: για τη χρήση **2008** το ποσό των **95.297,86€**, για τη χρήση **2009** το ποσό των **116.224,81€**, για τη χρήση **2010** το ποσό των **102.151,71€** και για τη χρήση **2011** το ποσό των **116.923,93€** και
- Για την **αγορά νερού και αναψυκτικών** για τη χρήση **2008** το ποσό των **34.545,98€**, για τη χρήση **2009** το ποσό των **24.404,03€**, για τη χρήση **2010** το ποσό των **19.627,16€** και για τη χρήση **2011** το ποσό των **12.987,57€**, και συγκεκριμένα ανά προμηθευτή:

ΕΠΩΝΥΜΙΑ	Σύνολο Τιμολογίων				Σύνολα
	2008	2009	2010	2011	
..... Π. & ΣΙΑ ΟΕ	12.983,52 €	18.940,83 €	8.080,54 €	8.782,22 €	48.787,11 €
.....ΕΥΑΓΓΕΛΙΑ	21.611,26 €	19.479,14 €			41.090,40 €
..... Θ.	60.703,08 €				60.703,08 €
..... CATERING Α.Ε	0,00 €	77.804,84 €	94.072,17 €	108.141,71 €	280.018,72 €
Σύνολο αγορών τροφίμων	95.297,86 €	116.224,81 €	102.152,71 €	116.923,93 €	430.599,31 €
..... ΑΦΟΙ Ο.Ε	4.194,48 €	624,97 €	19.627,16 €	12.987,57 €	37.434,18 €
..... & ΣΙΑ ΟΕ	30.351,50 €	23.779,06 €	0,00 €	0,00 €	54.130,56 €
Σύνολο αγορών νερού & αναψυκτ.	34.545,98 €	24.404,03 €	19.627,16 €	12.987,57 €	91.564,74 €
Σύνολα	129.843,84 €	140.628,84 €	121.779,87 €	129.911,50 €	522.164,05 €

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **31 § 1** του **ν. 2238/1994** (Α' 151) όπως ίσχυε κατά τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους, 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: α) Των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία περιλαμβάνονται με την επιφύλαξη της παραγράφου 18 του παρόντος άρθρου: αα) Τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής του προσωπικού, εφόσον έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του Ι.Κ.Α. ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού, εκτός αν από την κείμενη νομοθεσία προβλέπεται μερική ή ολική απαλλαγή από την υποχρέωση για την καταβολή εισφορών, ...»** και με τις διατάξεις του άρθρου **45 § 1** του **ίδιου νόμου**, ότι: **«Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι το εισόδημα που προκύπτει κάθε ένα οικονομικό έτος από μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδόματα, συντάξεις και γενικά από κάθε παροχή που χορηγείται περιοδικά με οποιαδήποτε μορφή είτε σε χρήμα είτε σε είδος ή άλλες αξίες για παρούσα ή προηγούμενη υπηρεσία ή για οποιαδήποτε άλλη αιτία, το οποίο αποκτάται από μισθωτούς γενικά και συνταξιούχους. Ειδικότερα, στα εισοδήματα αυτά περιλαμβάνονται και οι ακόλουθες παροχές: α) η αξία των αγαθών που αντιπροσωπεύουν οι χορηγούμενες «δωροεπιταγές», β) η αξία των χορηγούμενων διατακτικών για την αγορά αγαθών από συμβεβλημένα καταστήματα, με την εξαίρεση των διατακτικών τροφής για εργαζόμενους μέχρι ποσού έξι (6) ευρώ ανά διατακτική, ...»**

Με τις διατάξεις της **Α.Υ.Ο ΠΟΛ 1028/2006** (ΦΕΚ Β' 252), ορίστηκαν οι δαπάνες που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, μεταξύ των οποίων αναφέρεται ότι: **«Το κόστος της τροφής (ελαφρύ γεύμα, δείπνο) που χορηγείται κατά τη διάρκεια του ωραρίου εργασίας στους εργαζόμενους και κατά ανώτατο όριο τα 6 (έξι) ευρώ ανά εργαζόμενο, ημερησίως, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, χωρίς να αποτελεί για τους δικαιούχους εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες»**

Επιπλέον με την **1093102/1730/Α0012/18-10-2005 έγγραφο** του Υ.Ο με θέμα **«Διευκρινίσεις για διατακτικές τροφής μέχρι 6 ευρώ»**, διευκρινίστηκε ότι **«οι διατακτικές τροφής που χορηγούνται στους εργαζόμενους λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των διατάξεων του δεύτερου εδαφίου**

της παρ.1 του άρθρου 45 του ν.2238/1994, ανεξάρτητα από το χρόνο έκδοσής τους και η συνολική αξία των εν λόγω διατακτικών που για κάθε δικαιούχο δεν θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και συνεπώς απαλλάσσεται της φορολογίας εισοδήματος είναι μέχρι 132 ευρώ ανά μήνα (22 εργάσιμες ημέρες Χ 6 ευρώ ανά διατακτική)»,

Περαιτέρω, με τη διάταξη του άρθρου 9 § 1 του ν. 2336/1995 (Α' 189) ορίζεται ότι: «**Παροχές σε είδος προς εργαζομένους, οι οποίες χορηγούνται αυτούσιες εξ ελευθεριότητας του εργοδότη, δεν περιλαμβάνονται στις τακτικές αποδοχές των εργαζομένων, δεν θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ούτε υπόκεινται σε κοινωνικο-ασφαλιστικές ή άλλες κρατήσεις και αποτελούν παραγωγικές και λειτουργικές δαπάνες των επιχειρήσεων, εφόσον εξυπηρετούν λειτουργικές ανάγκες της επιχείρησης, συμβάλλουν στην αύξηση της παραγωγικότητάς της και στην ποιότητα των συνθηκών εργασίας ή αποτελούν μέτρα για την υγιεινή και ασφάλεια των εργαζομένων και χορηγούνται προσωπικά προς τους δικαιούχους, μόνο αυτούσια και όχι σε χρήμα. Στην έννοια των παροχών αυτών περιλαμβάνεται η χορήγηση τροφής (ελαφρό γεύμα, γεύμα, δείπνο), κατά τη διάρκεια του ημερήσιου εργάσιμου χρόνου και κατά την ώρα του διαλείμματος, ανεξάρτητα εάν ο χρόνος του διαλείμματος είναι αμειβόμενος**»

Επειδή από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η **χορήγηση τροφής**, υπό την έννοια του ελαφρού γεύματος ή δείπνου κατά τη διάρκεια του ημερήσιου εργάσιμου χρόνου και κατά την ώρα του διαλείμματος, δεν θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, δεν υπόκειται σε σχετικές κοινωνικοασφαλιστικές ή άλλες κρατήσεις και αποτελεί παραγωγική και λειτουργική δαπάνη των επιχειρήσεων, εφόσον χορηγείται προσωπικά προς τους δικαιούχους, μόνο αυτούσια και όχι σε χρήμα εφόσον εξυπηρετεί λειτουργικές ανάγκες της επιχείρησης, συμβάλλει στην αύξηση της παραγωγικότητας και αποτελεί μέτρο για την υγιεινή και ασφάλεια των εργαζομένων και τον περιορισμό **να μην υπερβαίνει τα 6€ ανά εργαζόμενο ημερησίως, ανεξαρτήτως αν η τροφή δίνεται ή όχι με τη μορφή διατακτικών τροφής.**

Επειδή οι προσφεύγουσες επιχειρήσεις ισχυρίζονται ότι η επιχείρηση ΑΕ [ελεγχόμενη] σιτίζει το προσωπικό της χωρίς την παροχή κουπονιών-διατακτικών σε αυτό εξ' ανάγκης καθόσον αυτή: **α)** Εδρεύει σε απομακρυσμένη Βιομηχανική Περιοχή (.....) και χωρίς δυνατότητα πρόσβασης αυτής με συγκοινωνιακά μέσα, **β)** Δεν έχει τη δυνατότητα να στεγάσει κυλικείο στις εγκαταστάσεις της, **γ)** Δεν υφίσταται εμπορικό κέντρο πλησίον των εγκαταστάσεών της (σε περίπου 4 χλμ υπάρχει το κοντινότερο εμπορικό κέντρο), **δ)** Δεν υπάρχει καμία απολύτως δυνατότητα μετάβασης των εργαζομένων της στο κοντινότερο εμπορικό κέντρο (βρίσκεται περίπου 4 χιλιόμετρα μακριά από αυτές) καθόσον οι περισσότεροι εκ των εργαζομένων της δεν διαθέτουν ίδια μεταφορικά (η μετάβαση και η αποχώρησή τους, το πρωί και το απόγευμα, γίνεται με λεωφορεία της εταιρείας), **ε)** Αυτοί (εργαζόμενοι) απασχολούνται σε πρωτογενή παραγωγή, οπότε η θέση τους, σε συνδυασμό με τον περιορισμένο χρόνο διαλλείματος γεύματος, όπως προβλέπεται στην εργατική νομοθεσία, καθιστά απολύτως απαγορευτική την εγκατάλειψη της θέσης τους και τη μετάβασή τους εκτός των εγκαταστάσεών της, **στ)** η παροχή τροφής συμβάλλει στην αύξηση της ποιότητας της εργασίας και στην ασφάλειά του προσωπικού της, καθώς οι εργαζόμενοι της στη συντριπτική τους πλειοψηφία ασκούν χειρωνακτική εργασία, είναι εκτεθειμένοι σε θόρυβο, αναθυμιάσεις, καιρικές συνθήκες και είναι αδιανόητο να εργάζονται νηστικοί μία ολόκληρη ημέρα, επιπλέον δε συμβάλλει και στην αύξηση της απόδοσης των εργαζομένων και τη συνακόλουθη αύξηση της παραγωγικότητας της εταιρείας και **ζ)** η παροχή αφορά σε έτοιμα γεύματα, τα οποία καταναλώνονται άμεσα στο χώρο της εργασίας και όχι σε αγορά τροφίμων για χρήση και εκτός εργασίας, emπίπτουσα έτσι πλήρως στο ρυθμιστικό πεδίο του άρθρου 9 § 1 του Ν. 2336/1995.

Επειδή περαιτέρω οι προσφεύγουσες προκειμένου να αντικρούσουν τον ισχυρισμό του ελέγχου ότι «**από τα παραστατικά που επιδείχθηκαν δεν προέκυψαν τα πρόσωπα στα οποία διατέθηκαν οι σχετικές δαπάνες, ώστε να καταστεί δυνατός ο έλεγχος της παραγωγικότητας των δαπανών αυτών και ότι τα πρόσωπα είναι σχετικά με τη δραστηριότητα της επιχείρησης**», προσκομίζουν με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, αναλυτικές μηνιαίες **καταστάσεις ανά εργαζόμενο** (οι οποίες σημειωτέον δεν επεδείχθησαν στον έλεγχο και αποτελούν νέα στοιχεία κατά τις διατάξεις του άρθρου 63 § 5 του ν. 4174/2013), όπου αναγράφονται οι καταναλωθείσες ποσότητες ετοιμών φαγητών και σά-ντουιτς που αφορούν τους μήνες: 6°/2008, 10°/2008, 11°/2008, 4°/2009, 9°/2009, 11°/2009, 2°/2010, 5°/2010, 12°/2010 και 2°/2011, 9°/2011 και 10°/2011 στην τελευταία στήλη των οποίων υπογράφουν οι εργαζόμενοι (σχετικό ενδικοφανούς Νο 5 και σχετικά 2^{ου} υπομνήματος Νο 25 - 36), καθώς και όλα τα παραστατικά δαπανών του εν λόγω λογαριασμού,

Επειδή από τον αντιπαραβολή των ποσοτήτων των παραστατικών της επιχείρησης CATERING AE κατά το μήνα Οκτώβριο του 2011 (από την οποία η επιχείρηση προμηθεύεται έτοιμα φαγητά και σάντουιτς) και της αντίστοιχης κατάστασης, προέκυψε ότι **οι αγορασθείσες ποσότητες ετοιμών φαγητών και σάντουιτς βάσει παραστατικών, συμφωνούν με τις ποσότητες που αναγράφονται στην κατάσταση,**

Επειδή οι δαπάνες που καταχωρήθηκαν στο λογαριασμό 60.02.02.0000 «Επιχ/σεις και λοιπά έξοδα κυλικείου - εστιατορίου» και αφορούν την αγορά ετοιμών φαγητών και σάντουιτς, νερών και αναψυκτικών, καθώς και των χορηγηθέντων διατακτικών του λογαριασμού 60.02.99.000 «Λοιπές παρεπόμενες παροχές προσωπικού», ανέρχονται ανά χρήση:

Είδος δαπάνης λογαριασμού 60.02.02.0000	Σύνολο Τιμολογίων				Σύνολα
	2008	2009	2010	2011	
Σύνολο αγορών τροφίμων	95.297,86 €	116.224,81 €	102.152,71 €	116.923,93 €	430.599,31 €
Σύνολο αγορών νερού & αναψυκτ.	34.545,98 €	24.404,03 €	19.627,16 €	12.987,57 €	91.564,74 €
Διατακτικές λογ. 60.02.99.0000				52.380,00 €	52.380,00 €
Σύνολα	129.843,84 €	140.628,84 €	121.779,87 €	182.291,50 €	574.544,05 €

Επειδή το σύνολο του προσωπικού που απασχολήθηκε στην επιχείρηση [ελεγχόμενη] ανέρχεται σε 219, 238, 218 και 205 εργαζόμενους για τις χρήσεις 2008, 2009, 2010 και 2011 αντίστοιχα (ως σελ. 7 της έκθεσης ελέγχου), οι δε ημέρες εργασίας, όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες οριστικές δηλώσεις ΦΜΥ ανέρχονται σε 58.252, 58.688, 59.846 και 57.344 για τις εν λόγω χρήσεις, προκύπτει ότι η **μέση κατανάλωση ανά εργαζόμενο δεν υπερβαίνει όριο των 6€ ημερησίως**, ήτοι:

Σύνολο δαπάνης λογαριασμού 60.02.02.0000 και 60.02.99.0000	Διαχειριστικές Περιόδους				Σύνολα
	2008	2009	2010	2011	
Σύνολα Δαπανών	129.843,84 €	140.628,84 €	121.779,87 €	182.291,50 €	574.544,05 €
Σύνολα ημερών εργασίας προσωπικού	58.252	58.688	59.846	57.344	234.130
Σύνολα Δαπανών	2,23 € ανά ημέρα	2,40 € ανά ημέρα	2,03 € ανά ημέρα	3,18 € ανά ημέρα	2,45 € ανά ημέρα

Επειδή «σκοπός της εξαίρεσης των διατακτικών τροφής μέχρι 6€ για κάθε διατακτική, είναι η απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος της τροφής που χορηγείται από τον εργοδότη στους εργαζόμενους κατά τη διάρκεια του ημερήσιου εργάσιμου χρόνου, διότι η παροχή αυτή συμβάλλει στην αύξηση της παραγωγικότητας και στη βελτίωση των συνθηκών εργασίας. Επομένως δεν αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες η αξία μιας διατακτικής τροφής μέχρι 6€ ανά εργαζόμενο για κάθε εργάσιμη μέρα» **1039108/743/A0012/13-05-2005** έγγραφο Υ.Ο

Επειδή τέλος, οι δαπάνες που διενήργησε η επιχείρηση AE [ελεγχόμενη] και αφορούν την αγορά ετοιμών φαγητών και σάντουιτς, νερών και αναψυκτικών, τα οποία **καταναλώνονται άμεσα στο χώρο εργασίας** της επιχείρησης στον, και όχι την αγορά συσκευασμένων τροφίμων τα οποία θα μπορούσαν να καταναλωθούν και εκτός του χώρου εργασίας, **εμπίπτουν στο ρυθμιστικό πλαίσιο του άρθρου 9 § 1 του ν. 2336/1995** και εφόσον η αξία τους δεν υπερβαίνει το ποσό των 6€ ημερησίως ανά εργαζόμενο, **δεν αποτελούν γι' αυτούς εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 του ν. 2238/1994, από δε τις προσκομισθείσες καταστάσεις ανά εργαζόμενο, αλλά **κυρίως βάσει των δεδομένων της κοινής πείρας** (λαμβανομένου υπόψη της θέσης της επιχείρησης, των ειδικών συνθηκών εργασίας του προσωπικού της καθώς και του είδους των γευμάτων που διατέθηκαν), προκύπτει ότι **οι αγορασθείσες ποσότητες ετοιμών φαγητών και σάντουιτς διατέθηκαν πράγματι στο προσωπικό της επιχείρησης**, και επομένως πρέπει να γίνει δεκτός ο λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής και να αφαιρεθούν από το σύνολο των λογιστικών διαφορών του ελέγχου: Από τη χρήση 2008 το ποσό των **129.843,84€**, από τη χρήση 2009 το ποσό των **140.628,84€**, από τη χρήση 2010 το ποσό των **121.779,87€** και από τη χρήση 2011 το ποσό των **134.145,20€**.

3. Επί της Λογ. Διαφοράς του λογ/μού 62.07.01.0000 χρήσης 2009 ποσού 44.180,85€

Επειδή, δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχ/σης ΑΕ [ελεγχόμενης] από το λογαριασμό 62.07.01.000 “Συντηρήσεις κτηρίων εγκ. κτηρίων - τεχ. Έργων” για τη χρήση **2009** το ποσό των **44.180,85€**, το οποίο αφορούσε **διαμορφώσεις γηπέδων** που έγιναν με τα κατωτέρω τιμολόγια, καθόσον έπρεπε να αποσβεστούν τμηματικά με τους συντελεστές που ορίζονται στο π.δ. 299/2003 και όχι να εκπεστούν ως δαπάνη της χρήσης,

Ημερομηνία	α/α στοιχείου	Περιγραφή Έργου	Ποσό
03.04.2009	TIM 5240	ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΚΡΑΣΠΕΔΟΥ ΧΩΡΟΥ ΣΤΑΘ. ΔΙΟΙΚΗΣΗ	2.439,60
03.04.2009	TIM 5239	ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΠΕΖΟΔΡΟΜΙΟΥ ΔΙΟΙΚ/ΣΗ	8.350,40
03.04.2009	TIM 5238	ΗΛΕΚΤΡΟΚΙΝΗΤΗ ΘΥΡΑ ΕΓΚ/ΣΕΙΣ	1.680,00
15.06.2009	TIM.5324A	ΑΣΦΑΛΤΟΣΤΡΩΣΗ	9.499,80
16.06.2009	TIM.5332A	ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΡΟΛΛΑ	7.145,00
09.09.2009	TIM 403	ΣΥΡΜΑΤΟΠΛΕΓΜΑ / 7η ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΣΗ	943,25
10.09.2009	TIM 404	ΣΥΡΜΑΤΟΠΛΕΓΜΑ / 8η ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΣΗ	909,56
11.09.2009	TIM 405	ΣΥΡΜΑΤΟΠΛΕΓΜΑ / 1η ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΣΗ	1.010,63
15.09.2009	TIM 406	ΣΥΡΜΑΤΟΠΛΕΓΜΑ / 2η ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΣΗ	1.044,31
16.09.2009	TIM 407	ΣΥΡΜΑΤΟΠΛΕΓΜΑ / 3η ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΣΗ	1.078,00
25.09.2009	TIM 1979	ΝΕΑ ΠΕΡΙΦΡΑΞΗ 1η ΠΙΣΤ.	959,98
25.09.2009	TIM 1980	ΝΕΑ ΠΕΡΙΦΡΑΞΗ 2η ΠΙΣΤ.	1.028,55
28.09.2009	TIM 1981	ΝΕΑ ΠΕΡΙΦΡΑΞΗ 3η ΠΙΣΤ.	891,41
29.09.2009	TIM 1982	ΝΕΑ ΠΕΡΙΦΡΑΞΗ 4η ΠΙΣΤ.	1.028,55
29.09.2009	TIM 1983	ΝΕΑ ΠΕΡΙΦΡΑΞΗ 5η ΠΙΣΤ.	959,98
01.10.2009	ΤΠΥ 408	ΣΥΡΜΑΤΟΠΛΕΓΜΑ 4η ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΣΗ	1.078,00
02.10.2009	ΤΠΥ 409	ΣΥΡΜΑΤΟΠΛΕΓΜΑ 5η ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΣΗ	1.010,63
05.10.2009	ΤΠΥ 410	ΣΥΡΜΑΤΟΠΛΕΓΜΑ 6η ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΣΗ	1.143,64
07.10.2009	ΤΠΥ 411	ΣΥΡΜΑΤΟΠΛΕΓΜΑ 1η ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΣΗ	976,5
14.10.2009	ΤΠΥ 413	ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΠΕΡΙΦΡΑΞΗΣ	1.003,06
		ΣΥΝΟΛΟ	44.180,85

Επειδή οι προσφεύγουσες ισχυρίζονται ότι οι δαπάνες που διενήργησε η ΑΕ [ελεγχόμενη] «αφορούσαν εργασίες **αντικατάστασης περίφραξης** με νέα περίφραξη (τοποθέτηση συρματοπλέγματος) και νέα πόρτα εισόδου με ρολά, λόγω φθοράς της παλαιάς περίφραξης στις εγκαταστάσεις της εταιρείας και σε ασφαλτόστρωση στις εγκαταστάσεις της, ... οι εν λόγω δαπάνες αφορούσαν σε επισκευή των εγκαταστάσεών της, λόγω βλαβών στην περίφραξη (όπως η περίφραξη, η οποία εν προκειμένω αντικαταστάθηκε με νέα, λόγω φθορών της παλαιάς, με αποτέλεσμα να απαιτείται και η κατασκευή νέας πόρτας με ρολά για την είσοδο οχημάτων και προσώπων), καθώς και σε πρόληψη βλαβών ή αλλοιώσεων από τη χρήση των εγκαταστάσεων (π.χ. με τη χρήση νέων συρματοπλεγμάτων και εν γένει περίφραξης, σε αντικατάσταση παλαιών, ώστε να αποτρέπεται η είσοδος τρίτων προσώπων ή ζώων και εν γένει για την προστασία των χώρων ή με την ασφαλτόστρωση, η οποία πραγματοποιήθηκε ώστε να μην εκλύεται, σκόνη και χώμα, σε βάρος της υγείας των εργαζομένων και της απρόσκοπτης λειτουργίας των εγκαταστάσεων και να μη φθείρονται τα ελαστικά των οχημάτων της) και ως εκ τούτου οι ανωτέρω δαπάνες, δεν είχαν ως αποτέλεσμα είτε τη μόνιμη αύξηση του όγκου, του μεγέθους ή της ωφελιμότητάς των εγκαταστάσεών της είτε την αύξηση του χρόνου της ωφέλιμης ζωής τους, αντίθετα δε, είχαν σαν αποτέλεσμα, είτε την επαναφορά των συνθηκών λειτουργίας στο επίπεδο που ήταν πριν την καταστροφή της παλαιάς περίφραξης, είτε την προστασία και ασφάλεια των εγκαταστάσεων και την εν γένει πρόληψη βλαβών από τη χρήση»,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **28 § 3** του **Π.Δ 186/1992** (Α' 84) ορίζεται ότι «Τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται στην αξία της τιμής κτήσης ή του κόστους ιδιοκατασκευής τους. Η αξία αυτή προσαυξάνεται με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων και μειώνεται με τις αποσβέσεις που διενεργούνται με βάση την ισχύουσα νομοθεσία,...», με τις διατάξεις της παραγράφου **2.2.101** του **Π.Δ.1123/1980** - Ε.Γ.Λ.Σ (Α' 283), ότι: «**Βελτίωση** ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι κάθε μεταβολή που γίνεται σ' αυτό μετά από τεχνολογική επέμβαση και που έχει ως αποτέλεσμα, είτε την αύξηση του χρόνου της ωφέλιμης ζωής του, είτε την αύξηση της παραγωγικότητάς του, είτε τη μείωση του κόστους λειτουργίας του ή τη βελτίωση των συνθηκών χρησιμοποιήσεώς του, ... **Συντήρηση** ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η τεχνολογική επέμβαση που γίνεται σ' αυτό με σκοπό να διατηρείται στην αρχική του παραγωγική ικανότητα για όσο το δυνατό μεγαλύτερο χρονικό διάστημα», με τις διατάξεις της παραγράφου **2.2.104** ότι: «Τα έξοδα διαμορφώσεως των γηπέδων και άλλων εδαφικών εκτάσεων, τα οποία προσδίνουν αξία σ' αυτές επειδή τα σχετικά έργα (π.χ. ε-

κβραχισμοί 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» και με τις διατάξεις της παραγράφου 2.2.105 ότι: «Στο λογαριασμό 11.03 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 στην προκείμενη περίπτωση η επιχείρηση ΑΕ [ελεγχόμενη] διενήργησε εργασίες διαμόρφωσης των γηπέδων της στον και στο και συγκεκριμένα **πεζοδρόμηση, περίφραξη και ασφαλοστρωση αυτών, οι εργασίες δε αυτές εξυπηρετούσαν την επιχείρηση για διάστημα πέραν του έτους**, σύμφωνα δε με τα ανωτέρω αφορούσαν **βελτιώσεις των γηπέδων αυτών** και έπρεπε να καταχωρηθούν στον λογαριασμό **11.03** του Ε.Γ.Λ.Σ, **προκειμένου να αποσβεστούν τμηματικά**,

Κατόπιν αυτών πρέπει να **απορριφθεί** η κρινόμενη προσφυγή κατά το μέρος που αφορά την συγκεκριμένη λογιστική διαφορά.

4. Επί των Λογιστικών διαφορών που αφορούν δαπάνες ταξιδίων

Επειδή, δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης ΑΕ [ελεγχόμενης] τα κατωτέρω κονδύλια:

Κωδικός λογ.	Περιγραφή Λογαριασμού	Λογιστικές Διαφορές / χρήση			
		2008	2009	2010	2011
64.01.00.0000	Έξοδα ταξιδίων εσωτερικού	1.046,90			19.444,89
64.01.00.0001	Έξοδα επιθεωρητών καυσίμων	12.712,20	6.488,80	8.303,77	
64.01.00.0002	Έξοδα επιθεωρητών λιπαντικών	4.605,93	1.507,14		
64.01.01.0000	Έξοδα ταξιδίων εξωτερικού	55.685,00	35.065,85	41.885,62	38.553,71
64.01.01.0001	Έξοδα ταξιδίων εξωτερικού διαφόρων				
64.01.01.0003	Έξοδα ταξιδίων εξωτερικού διαφόρων				
Σύνολα		74.050,03	43.061,79	50.189,39	57.998,60

καθόσον στις σχετικές εγγραφές 1) είτε στηρίζονται σε αποδείξεις πώλησης εισιτηρίων και δεν επι-συνάπτονται τα αποκόμματα των εισιτηρίων, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατός ο έλεγχος της πραγματοποίησης των ταξιδίων, 2) είτε αφορούν χρηματικά ποσά για αποζημίωση εκτός έδρας και σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 17 § 1 του Κανονισμού του ΙΚΑ υπάγονται σε ασφαλιστικές ει-σφορές, αφού δεν αποτελούν έκτακτες παροχές κοινωνικού χαρακτήρα που περιλαμβάνονται ως εξαίρεση στο άρθρο αυτό, 3) είτε δεν προκύπτει ο σκοπός του ταξιδιού (επαγγελματικός ή μη), ώ-στε να αποδειχθεί η παραγωγικότητα της δαπάνης, 4) είτε δεν καλύπτονται από σχετικά παραστα-τικά που προβλέπονται από τον ΚΒΣ, και επισυνάπτει αναλυτικές καταστάσεις με την αιτιολογία απόρριψης της δαπάνης για καθεμία από τις εγγραφές των ανωτέρω λογαριασμών.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **31 § 1** περίπτωση **σ'** του **Ν. 2238/1994** (Α' 151), όπως ίσχυε κατά τις κρινόμενες διαχειριστικές περιόδους ορίζεται ότι: «Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ εξευρί-σκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων: σ) Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για δαπάνες ταξιδίων που πραγματοποιούν στην αλλοδαπή διευθυντικά και άλλα στελέχη της που εργάζονται σε αυτήν, καθώς και αντιπρόσωποι ή ειδικοί επιστήμονες που εκπροσωπούν την επιχείρηση στην αλλοδαπή και αφορούν έξοδα ξενοδοχείων, εισιτήρια και έξοδα διατροφής. Τα έξοδα διατροφής αναγνωρίζο-νται μέχρι του ποσού που αντιστοιχεί στο κόστος διαμονής. Οι διατάξεις της περίπτωσης αυτής ι-σχύουν με την προϋπόθεση ότι ο σκοπός του ταξιδιού συνδέεται με την ασκούμενη δραστηριότητα της επιχείρησης, ...», με τις διατάξεις του άρθρου **31 § 15** του **ίδιου νόμου** ότι: «Ποσά που κατα-βάλλουν οι επιχειρήσεις οικειοθελώς σε εργαζομένους τους, πλην των περιπτώσεων που περιλαμ-βάνονται στο άρθρο αυτό, και δεν αφορούν αμοιβές ή αποζημιώσεις αυτών για άμεση ανταπόδοση παρεχόμενης υπηρεσίας ή δεν προκύπτει από διάταξη νόμου ο υποχρεωτικός χαρακτήρας τους, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα», με τις διατάξεις της **Α.Υ.Ο ΠΟΛ**

1005/14-01-2005 ότι: «5. Η αποζημίωση που καταβάλει επιχείρηση σε υπάλληλό της για δαπάνες υπηρεσίας που του έχουν ανατεθεί, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους από τα σχετικά παραστατικά στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και δεν αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α', της παρ.4, του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε. (1067765/10615 /Β0012/31-8-1999), ... 19. Αμοιβές καταβαλλόμενες σε υπαλλήλους, πέραν των συμβατικών ή νομίμων εκπίπτουν ως παραγωγική δαπάνη, εφόσον έχουν καταβληθεί οι εισφορές και σύμφωνα με τις λοιπές προϋποθέσεις που ορίζει ο νόμος. (Ε3341/24-2-1967), ... 6. Τα ποσά που καταβάλλουν οικειοθελώς οι επιχειρήσεις σε εργαζομένους τους ή σε τρίτους δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, με εξαίρεση τις περιπτώσεις που αναφέρονται περιοριστικά στο Άρθρο 31 του ν. 2238/1994, τις αμοιβές ή αποζημιώσεις που παρέχονται στους εργαζόμενους για την άμεση ανταπόδοση παρεχόμενης υπηρεσίας και όταν η καταβολή είναι υποχρεωτική από διάταξη νόμου»

Επειδή για την έκπτωση των εξόδων ταξιδίων, θα πρέπει η μετάβαση των προσώπων στην αλλοδαπή να συνδέεται με το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης και επομένως η επιχείρηση πρέπει να προσκομίζει στον έλεγχο τα απαραίτητα στοιχεία ή να αποδεικνύει με κάθε τρόπο την σχέση των προσώπων αυτών με την επιχείρηση. Στα παραστατικά στοιχεία που εκδίδονται (από τα ξενοδοχεία κλπ) πρέπει να αναγράφονται και τα στοιχεία του προσώπου αλλά και της επιχείρησης, για λογαριασμό της οποίας έγινε το ταξίδι (ΠΟΛ. 1036/02-03-2006). Επιπλέον, δεν εκπίπτουν δαπάνες άσχετες με τη λειτουργία της επιχείρησης ΣτΕ 4900/1987,

Επειδή οι προσφεύγουσες ισχυρίζονται ότι οι δαπάνες ταξιδίων που διενήργησε η ΑΕ [ελεγχόμενη] είναι απαραίτητες για την προώθηση προϊόντων και πωλήσεων αυτής, ότι τα ταξίδια προβλέπονται ρητά από σχετικό εσωτερικό κανονισμό της εταιρείας και επίσης υφίστανται όλα τα σχετικά δικαιολογητικά, ήτοι παραστατικά του Κ.Β.Σ., εξοδολόγια, αποδείξεις κ.λπ. Επιπλέον η αποζημίωση εκτός έδρας δεν υπόκειται σε εισφορές υπέρ του ΙΚΑ, διότι δεν λογίζεται ως μισθός, δεδομένου ότι με αυτή δεν αυξάνονται οι αποδοχές των μισθωτών, αλλά χορηγείται για να αντιμετωπιστούν οι έκτακτες δαπάνες κατά την εκτέλεση της εργασίας τους, και όχι για προσαύξηση των αποδοχών τους.

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 31 § 1 περ. σ' του Ν. 2238/1994 προκύπτει ότι, μεταξύ των εκπιπτόμενων δαπανών περιλαμβάνονται και τα έξοδα ταξιδίων, με την προϋπόθεση ότι ο σκοπός αυτών συνδέεται με την ασκούμενη δραστηριότητα της επιχείρησης, πλην όμως: α) δεν τέθηκαν υπόψιν του ελέγχου και δεν προσκομίσθηκαν από τις προσφεύγουσες τα αποκόμματα των εισιτηρίων καθώς και τα πρόσωπα που ταξίδεψαν, ώστε να μπορεί να ελεγχθεί η παραγωγικότητα της δαπάνης, β) δεν τέθηκαν υπόψιν του ελέγχου και δεν προσκομίσθηκαν από τις προσφεύγουσες τα σχετικά παραστατικά που προβλέπονται από τον ΚΒΣ, γ) δεν τέθηκαν υπόψιν του ελέγχου και δεν προσκομίσθηκαν από τις προσφεύγουσες στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι τα χρηματικά ποσά που διατέθηκαν για αποζημιώσεις εκτός έδρας δεν αποτελούν έκτακτες παροχές κοινωνικού χαρακτήρα,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013, το βάρος της απόδειξης σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, φέρει ο φορολογούμενος,

Κατόπιν αυτών πρέπει να **απορριφθεί** η κρινόμενη προσφυγή κατά το μέρος που αφορά τις συγκεκριμένες λογιστικές διαφορές

5. Επί των Λογιστικών διαφορών που αφορούν δαπάνες προηγούμενων χρήσεων

Επειδή, δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης ΑΕ [ελεγχόμενης] δαπάνες που ανέρχονται στη χρήση 2009 στο ποσό των **12.465,35€** (6.300,00 + 6.165,35€), στη χρήση 2010 στο ποσό των **101.587,35€** (5.741,00 + 77.010,00 + 18.836,35€) και στη χρήση 2011 στο ποσό των **26.522,48€** (10.180,48 + 16.342,00) με την αιτιολογία ότι αυτές καταχωρήθηκαν στις ως άνω χρήσεις, πλην όμως είχαν καταστεί βέβαιες, δεδουλευμένες και εκκαθαρισμένες στις προηγούμενες αυτών χρήσεις, καθώς και δαπάνη ποσού **6.970€** στη χρήση 2011, διότι δεν στηρίζεται σε παραστατικά που προβλέπονται από τον ΚΒΣ, ειδικότερα:

α. Λογιστική διαφορά χρήσης 2009 ποσού 6.300€, Λογ. 61.01.01.0000 (σελ. 83 έκθεσης ελέγχου)
Δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης, ποσό 6.300€ που αφορά μέρος του υπ' αριθμ. 9390/3.7.2009 ΤΠΥ, ενώ έπρεπε να βαρύνει τα αποτελέσματα της προηγούμενης χρήσης 2008.

β. Λογιστική διαφορά χρήσης 2009 ποσού 6.165,35€, Λογ. 64.98.08.0000 (σελ.90 έκθεσης ελέγχου)

Δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης, τα έξοδα που καταχωρήθηκαν στη χρήση 2009 και συγκεκριμένα στις 12/01/2009 ποσών 1.320,00€ και 1.602,81€ και στις 21/01/2009 ποσού 3.242,54 €, ήτοι συνολικά ποσού 6.165,35 €, ενώ έπρεπε να βαρύνουν τα αποτελέσματα της προηγούμενης χρήσης 2008.

γ. Λογιστική διαφορά χρήσης 2010 ποσού 5.741€ Λογ/μών 61.01.00.0000, 61.02.01.0000 και 61.03.01.0000 (σελ.94 εκθέσεως ελέγχου)

Δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης, δαπάνες που αφορούσαν στο παραστατικό με αιτιολογία «..... αμοιβή Δεκεμβρίου 2009», ποσού 3.100€, για προμήθειες λιπαντικών από 1.7.2009 έως 31.12.2009, συνολικού ποσού 961,00€ καθώς και για παροχή μηχανογραφικών υπηρεσιών Δεκεμβρίου 1.680€, ενώ έπρεπε να βαρύνουν τα αποτελέσματα της προηγούμενης χρήσης 2009.

δ. Λογιστική διαφορά χρήσης 2010 ποσού 77.010€, Λογ. 62.07.02.0000 (σελ. 94 έκθεσης ελέγχου)

Δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης, δαπάνες ποσού 77.010€, οι οποίες καταγράφονται αναλυτικά στη συνημμένη στην έκθεση ελέγχου **κατάσταση Νο 22**, ενώ έπρεπε να βαρύνουν τα αποτελέσματα της προηγούμενης χρήσης 2009.

ε. Λογιστική διαφορά χρήσης 2010 ποσού 18.836,35€, Λογ. 82.00.99.0000 (σελ. 102 εκθ. ελέγχου)

Το σύνολο του λογαριασμού αυτού εκ ποσού 18.836,35 € προστέθηκε στα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης αυτής ως λογιστική διαφορά, διότι με βάση την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων δεν αναγνωρίζονται δαπάνες που αφορούν την προηγούμενη χρήση 2009, καθώς έπρεπε να αφορούν και να βαρύνουν τη χρήση της οποίας τα κέρδη πρόκειται να φορολογηθούν.

στ. Λογιστική διαφορά χρήσης 2011 ποσού 17.141,78€, Λογ.61.02.01.0001 (σελ.104 εκθ. ελέγχου).

1. Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση, μεταξύ άλλων, το ΤΠΥ 49/05.04.2011, συνολικού ποσού **10.180,78€**, που αφορούσε δαπάνες για προμήθειες λιπαντικών της **προηγούμενης χρήσης 2010**
2. Επίσης δεν αναγνώρισε προς έκπτωση και το ποσό των **6.960,70€**, διότι **η συγκεκριμένη δαπάνη δεν στηρίζεται στα στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., αλλά σε πρόχειρο σημείωμα.**

ζ. Λογιστική διαφορά χρήσης 2011 ποσού 16.342€, Λογ. 62.07.02.0000 (σελ. 105 εκθ. ελέγχου).

Δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση το ΤΠΥ Α-12/15.02.2012 που αφορούσε σε δαπάνες για εργασίες σωληνώσεων «.....», ποσού 16.342€, που πραγματοποιήθηκαν την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο.

Οι εν λόγω δαπάνες απορρίφθηκαν από τον έλεγχο με βάση την ισχύουσα αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων που ορίζονται από τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 29, 31, 104 & 105 του ν. 2238/1994, του άρθρου 26 του Π.Δ.186/1992 (ΚΒΣ) και του άρθρου 42 ε του κ.ν. 2190/1920, ...“κάθε έξοδο εγγράφεται στα αποτελέσματα της χρήσης την οποία αυτό βαρύνει, δηλαδή οι δαπάνες βαρύνουν την χρήση μέσα στην οποία έχουν καταστεί δεδουλευμένες, βέβαιες και εκκαθαρισμένες (ΣτΕ 3252/92,4118/97) και κατά συνέπεια οι δαπάνες που βαρύνουν προγενέστερες ή μεταγενέστερες χρήσεις δεν είναι εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδα”. Στη φορολογία εισοδήματος οι δαπάνες κατά κανόνα αναγνωρίζονται στη χρήση στην οποία καθίστανται δεδουλευμένες, βέβαιες και εκκαθαρισμένες, ανεξάρτητα αν έχουν εξοφληθεί ή οφείλονται. Εξαιρέση αποτελούν και εκπίπτουν στο χρόνο καταβολής οι δαπάνες για ασφάλιστρα ομαδικής ασφάλισης ζωής προσωπικού (άρθρο 31 § 1α περ. δδ’), για φόρους τέλη και δικαιώματα που βαρύνουν την επιχείρηση (άρθρο 31 § 1ε’), για δικαιώματα ή αποζημιώσεις για χρησιμοποίηση τεχνικής βοήθειας, σημάτων, σχεδίων κλπ (άρθρο 31 § 1 περ. ι’)

Επειδή οι προσφεύγουσες ισχυρίζονται ότι οι εν λόγω δαπάνες που διενήργησε η ΑΕ [ελεγχόμενη] κατέστησαν δεδουλευμένες, βέβαιες και εκκαθαρισμένες, εντός της χρήσης κατά την οποία εξέπεσαν, αλλά όλως πλημμελώς και εσφαλμένα ο έλεγχος συνέδεσε την εκπεσιμότητά τους με τα κέρδη της χρήσης, υπό την έννοια ότι αυτές έπρεπε να αφορούν και να βαρύνουν τη χρήση της οποίας τα κέρδη πρόκειται να φορολογηθούν. Όμως ο ανωτέρω ισχυρισμός του ελέγχου δεν είναι ορθός, κα-

θώς για τον προσδιορισμό της χρήσης εντός της οποίας μία δαπάνη καθίσταται εκπεστέα, δεν ερευνάται τότε κτήθηκε το συγκεκριμένο έσοδο το οποίο η δαπάνη αυτή αφορά, αλλά τότε η δαπάνη κατέστη βεβαία, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη...

Επειδή για να αναγνωρισθεί μια δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα, πρέπει να είναι **βέβαιη, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη**, δηλαδή να μην είναι αμφισβητούμενη, να αναφέρεται στα χρονικά όρια της διαχειριστικής περιόδου και να είναι ποσοτικά καθορισμένη (ΣΤΕ 939/1992, 810/1982 κλπ) και επιπλέον να καλύπτεται από δικαιολογητικό στοιχείο που προβλέπεται από τον ΚΒΣ (ΣΤΕ 2968/1988)

Στην προκείμενη περίπτωση η επιχείρηση ΑΕ [ελεγχόμενη] εξέπεσε ως έξοδα από τα βιβλία της τις εν λόγω δαπάνες, οι οποίες καταλογίστηκαν ως λογιστικές διαφορές από τον έλεγχο, ο οποίος απέδειξε ότι αυτές ήταν **βέβαιες, δεδουλευμένες και εκκαθαρισμένες** κατά την προηγούμενη χρήση και ως εκ τούτου, λόγω της αυτοτέλειας των χρήσεων, ο ισχυρισμός των προσφευγουσών εταιρειών **απορρίπτεται**.

Επειδή όσον αφορά τη λογιστική διαφορά του λογαριασμού **61.02.01.0001**: Προμήθειες για πωλήσεις λιπαντικών της χρήσης 2011 ποσού **6.960,70€** (βλ. ανωτέρω περίπτωση στ-2), ο έλεγχος απέρριψε την εν λόγω δαπάνη, για το γεγονός ότι οι εγγραφές δεν στηρίζονται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα (ΤΠΥ) αλλά σε πρόχειρο σημείωμα και σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 18 Π.Δ.186/92 περί ΚΒΣ «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία»

Επειδή οι προσφεύγουσες ισχυρίζονται ότι για την εν λόγω δαπάνη που διενήργησε η ΑΕ [ελεγχόμενη] εκδόθηκε το με αριθμό ΤΠΥ 64/29.2.2012 τιμολόγιο (δεν στηρίζεται σε πρόχειρο σημείωμα), στο σώμα του οποίου αναγράφεται ρητά ότι η δαπάνη αυτή αφορά σε προμήθειες χρήσης 2011 (σχετικό 9). Συνεπώς, δεδομένου ότι η δαπάνη αυτή αφορά στη χρήση 2011, νόμιμα εξέπεσε κατά την εν λόγω χρήση καθότι το τιμολόγιο εκδόθηκε εντός της περιόδου κλεισίματος ισολογισμού της επίμαχης χρήσης (29.2.2012) και ορθώς καταχωρήθηκε στα βιβλία της με εγγραφή ισολογισμού της χρήσης 2011 με χρέωση του Λογαριασμού εξόδου 61.02.01.0001 και πίστωση του μεταβατικού Λογαριασμού παθητικού 56.01.00.0000 σύμφωνα με το ΕΓΛΣ και η ανωτέρω δαπάνη όφειλε να γίνει δεκτή από τον έλεγχο ως νομίμως εκπεσθείσα.

Επειδή από τις προσφεύγουσες, προσκομίστηκε αντίγραφο του υπ' αριθμ. **61/29-02-2012 ΤΠΥ** εκδόσεως της επιχείρησης και Σια ΟΕ (σχετικό 9 ενδικοφανούς), όπου ως αιτιολογία αναφέρεται η **προμήθεια του έτους 2011**, ποσού 6.960,70€ πλέον ΦΠΑ 1.600,96€,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **29 § 2** του **Π.Δ 186/1992** (Α' 84) ορίζεται ότι «Πράξεις που επηρεάζουν τα αποτελέσματα της χρήσης ή αναφέρονται σ' αυτή ή άπτονται με οποιοδήποτε τρόπο του ισολογισμού αυτής, εφόσον τα στοιχεία αυτών των πράξεων περιέχονται στην επιχείρηση μετά τη λήξη της χρήσης και εντός της προθεσμίας κλεισίματος του ισολογισμού, λογίζονται ως ημερολογιακές πράξεις ισολογισμού»,

Επειδή από τον έλεγχο δεν αμφισβητείται η παραγωγικότητα της δαπάνης και η επιχείρηση ορθώς καταχώρησε αυτήν στα έξοδα της χρήσης 2011, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 § 2 του Π.Δ 186/1992, δεδομένου δε ότι κατά τη χρήση αυτή είχε καταστεί **βέβαιη, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη**, πρέπει **να γίνει δεκτή** η κρίνόμενη προσφυγή, **κατά το μέρος που αφορά τη λογιστική διαφορά ποσού 6.960,70€ (ως άνω περίπτωση στ-2), ως πλημμελώς αιτιολογημένης.**

Επειδή περαιτέρω οι προσφεύγουσες προβάλλουν τον επικουρικό ισχυρισμό ότι οι εν λόγω δαπάνες που διενήργησε η ΑΕ [ελεγχόμενη] (ως άνω περιπτώσεις α, β, γ, δ, ε, στ-1 και ζ) σε περίπτωση που ήθελε κριθεί ότι προϋπόθεση για την αναγνώριση των ανωτέρω δαπανών, είναι πράγματι αυτές να αφορούν και να βαρύνουν τη χρήση της οποίας τα κέρδη πρόκειται να φορολογηθούν, όπως ισχυρίζεται ο έλεγχος, σύμφωνα με το **άρθρο 72 του προϊσχύσαντος ΚΦΕ** εφόσον φορολογητέα ύλη έχει περιληφθεί από το φορολογούμενο σε διαχειριστικό έτος άλλο από αυτό στο οποίο ανήκει, ο Προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας προβαίνει σε ανάλογη τροποποίηση των φορολογικών εγγραφών των ετών, τα οποία αφορά και συνεπώς η φορολογική αρχή οφείλει, τόσο αυτεπαγγέλτως, εφόσον η ίδια διαπιστώσει ότι δαπάνες ή έσοδα αντίστοιχα πραγματοποιήθηκαν και αφορούν προγενέστερη ή μεταγενέστερη ανέλεγκτη περίοδο, όσο και

κατόπιν προσφυγής του φορολογουμένου, να προσθέσει ή να αφαιρέσει αντίστοιχα τη δαπάνη ή τα έσοδα αυτά στις / από τις εν λόγω χρήσεις και να προβεί περαιτέρω σε επαναπροσδιορισμό των αποτελεσμάτων των ελεγχόμενων χρήσεων και τέλος σε νέα εκκαθάριση των σχετικών φόρων,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν. 2238/1994 (Α' 151) ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Αν φορολογητέα ύλη έχει περιληφθεί από το φορολογούμενο σε διαχειριστικό έτος άλλο από αυτό στο οποίο ανήκει, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας προβαίνει σε ανάλογη τροποποίηση των φορολογικών εγγραφών των ετών, τα οποία αφορά. Αν η φορολογική εγγραφή του έτους, στο οποίο ανήκει η φορολογητέα ύλη, έχει γίνει τελεσιδική, αυτή δεν τροποποιείται, αλλά ο κύριος φόρος που αναλογεί, προστίθεται στο φόρο του κρινόμενου έτους, προσαυξημένος με τον τυχόν πρόσθετο φόρο, προσαύξηση ή πρόστιμο ή κατά περίπτωση εκπίπτει από το φόρο αυτού του έτους. Αν τα ποσά που προστίθενται στο κρινόμενο έτος αντιπροσωπεύουν δαπάνες ή εκπτώσεις ή αφορολόγητα ποσά που ανήκουν σε προηγούμενα διαχειριστικά έτη ή έσοδα τα οποία έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία σε προηγούμενα διαχειριστικά έτη, δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος, προσαύξηση ή πρόστιμο στο φόρο ο οποίος αναλογεί σε αυτά τα ποσά που προστίθενται στο κρινόμενο έτος. 2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η φορολογητέα ύλη φορολογήθηκε στο όνομα προσώπου, το οποίο σύμφωνα με το νόμο δεν έχει φορολογική υποχρέωση γι' αυτή τη φορολογητέα ύλη. Σε αυτή την περίπτωση ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, όταν διαπιστώσει την πλάνη, προβαίνει σε νέα εγγραφή στο όνομα του πραγματικού υπόχρεου. Η τελεσιδικία της νέας εγγραφής, στο όνομα του πραγματικού υπόχρεου, αποτελεί λόγο τροποποίησης ή ακύρωσης ή, κατά περίπτωση, αναθεώρησης της παλιάς εγγραφής, καθόσον αφορά τη φορολογητέα ύλη η οποία περιλήφθηκε στη νέα εγγραφή. 3. Κατά την εφαρμογή των διατάξεων των προηγούμενων παραγράφων δεν ισχύουν: α) οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια των οικείων φορολογικών εγγραφών και β) η προθεσμία που ορίζεται από τις διατάξεις του νόμου περί εισπράξεως δημοσίων εσόδων για την επιστροφή ή το συμψηφισμό φόρων, γενικά, που καταβλήθηκαν αχρεωστήτως»,

Επειδή κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, η υποχρέωση του οικονομικού εφόρου να προβαίνει και αυτεπαγγέλτως σε ανάλογη τροποποίηση των φορολογικών εγγραφών των ετών τα οποία αφορούν η διαγραφή ή η προσθήκη φορολογητέας ύλης έχει ως προϋπόθεση ότι έχει κριθεί οριστικά σε ποιο έτος ανήκει η φορολογητέα ύλη, είτε διότι η επιχείρηση δεν άσκησε προσφυγή κατά του οικείου φύλλου ελέγχου, είτε διότι, ύστερα από άσκηση προσφυγής, το ζήτημα αυτό κρίθηκε τελεσιδικώς. Από αυτό παρέπεται ότι η ανάλογη τροποποίηση των φορολογικών εγγραφών των ετών που αφορούν η διαγραφή ή η προσθήκη φορολογητέας ύλης αποτελεί αντικείμενο ιδιαίτερης πράξεως της φορολογικής Αρχής, την οποία, όταν συντρέχει η παραπάνω προϋπόθεση, οφείλει και αυτεπαγγέλτως να εκδώσει η φορολογική αρχή, άλλως δύναται ο φορολογούμενος με την άσκηση σχετικής προσφυγής, να φέρει το ζήτημα ενώπιον του αρμοδίου διοικητικού δικαστηρίου και να ζητήσει από αυτό να προβεί στη σχετική ενέργεια, πρβλ. **ΣτΕ 700/1987, Δ.Πρ.Αθ. 1062/2004,**

Επειδή η ανωτέρω διάταξη του άρθρου 72 του ΚΦΕ αποτελεί εξαίρεση της ισχύουσας στο Φορολογικό Δίκαιο Αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων, σύμφωνα με την οποία, επιβάλλεται η οριοθέτηση των χρήσεων ή διαχειριστικών περιόδων, με τον διαχωρισμό των καθαρών κερδών ανά χρήση ή διαχειριστική περίοδο, ούτως ώστε έκαστη εξ αυτών να είναι αυτόνομη, αυτοτελής και ανεξάρτητη από κάθε άλλη. Για τον λόγο αυτό πρέπει να εμφανίζονται τα μεν κέρδη και έσοδα στη χρήση κατά την οποία αποκτήθηκαν, τα δε έξοδα και οι ζημίες στη χρήση που πραγματοποιήθηκαν, ενώ η μεταφορά τους σε άλλη χρήση κατ' αρχήν δεν επιτρέπεται, παρά μόνο με τη διαδικασία του άρθρου 72 ΚΦΕ,

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο φορολογούμενος δύναται με την προσφυγή που ασκεί ενώπιον των αρμοδίων Διοικητικών Δικαστηρίων (αλλά και ενώπιον της Δ.Ε.Δ., η οποία και αποτελεί πλέον ειδικό δικαιοδοτικό όργανο, με αποφασιστική αρμοδιότητα επίλυσης φορολογικών διαφορών, σύμφωνα με το αρ. 63 του Ν. 4174/2013), **να ζητήσει την αναμόρφωση των κερδών**, δια της προσθήκης συγκεκριμένης δαπάνης, η οποία καταχωρήθηκε σε εσφαλμένη διαχειριστική περίοδο, στα έξοδα αυτής της χρήσης, κατά την οποία αυτή

κατέστη δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη και τη συνακόλουθη διενέργεια νέας εκκαθάρισης του φόρου,

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση η επιχείρηση ΑΕ [ελεγχόμενη], συμπεριέλαβε στα αποτελέσματα των χρήσεων 2009, 2010 και 2011, δαπάνες ποσού 12.465,35€, 101.587,35€ και 26.522,48€ αντίστοιχα, οι οποίες ανήκαν στο αμέσως προηγούμενο αυτών έτος, από δε την οικεία έκθεση ελέγχου (σελ. 7) προκύπτει ότι η εν λόγω ΑΕ έχει ελεγχθεί με τακτικό φορολογικό έλεγχο μέχρι και τη χρήση 2007, **έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 72 του ν. 2238/1994 και πρέπει να γίνει τροποποίηση των σχετικών φορολογικών εγγραφών** με την προσθήκη αρνητικών λογιστικών διαφορών στις προηγούμενες των ως άνω χρήσεις και συγκεκριμένα να αφαιρεθούν από τις λογιστικές διαφορές του ελέγχου της χρήσης **2008** το ποσό των **12.465,35€** (6.300,00€ + 6.165,35€), της χρήσης **2009** το ποσό των **101.587,35€** (5.741,00€ + 77.010,00€ + 18.836,35€) και της χρήσης **2010** το ποσό των **26.522,48€** (10.180,48€ + 16.342,00€).

6. Επί της Λογιστικής διαφοράς για τη μη καταχώρηση ΕΣΟΔΩΝ

Επειδή, προστέθηκε ως λογιστική διαφορά στα αποτελέσματα επιχείρησης ΑΕ [ελεγχόμενης] το ποσό των **22.000€**, καθόσον διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι εισέπραξε ως αέρα, σαν υπεκμισθώτρια ακινήτου 1) Στις 21/05/2008 από την επιχείρηση Ο.Ε το ποσό των **35.000€** και 2) Στις 24/11/2008 από την εταιρεία Ο.Ε το ποσό των **15.000€**, χωρίς για τις εισπράξεις αυτές να εκδώσει τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του ΚΒΣ (Π.Δ 186/92) φορολογικά στοιχεία ήτοι ΤΠΥ. Από το εισπραχθέν από την επιχείρηση Ο.Ε ποσό των 35.000€, **καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της** στο λογ. 7500990000 «Λοιπά έσοδα» μόνο το ποσό των **28.000€**, ενώ το ποσό των **15.000€** που εισέπραξε ως αέρα από την εταιρεία Ο.Ε **δεν καταχωρήθηκε στα βιβλία** και για το λόγο αυτό το ποσό των 22.000€ (ήτοι: 50.000€ - 28.000€) προστέθηκε ως λογιστική διαφορά στη χρήση 2008,

Επειδή οι προσφεύγουσες προσβάλλουν την εν λόγω λογιστική διαφορά για το **ποσό των 15.000€**, που αντιστοιχεί στην άυλη εμπορική αξία υπομίσθωσης στην ομόρρυθμη Εταιρεία με την επωνυμία «..... Ο.Ε.» στην

Επειδή οι προσφεύγουσες ισχυρίζονται ότι για το εν λόγω έσοδο η επιχείρηση ΑΕ [ελεγχόμενη] σύνηψε με την επιχείρηση «..... Ο.Ε.», το από 24.11.2008 ιδιωτικό συμφωνητικό υπομίσθωσης του στην, οδός αρ.. . Με το εν λόγω συμφωνητικό συμφωνήθηκε η καταβολή από την υπεκμισθώτρια, με εξαίρεση τα μισθώματα, άυλης εμπορικής αξίας, ποσού 15.000 €, πλέον ΦΠΑ. Η εταιρεία εισέπραξε το εν λόγω ποσό και εξέδωσε το με αριθ. **498/29-01-2009 Τιμολόγιο, το οποίο και καταχώρησε στα βιβλία της** κατά την επόμενη διαχειριστική περίοδο 2009 και απέδωσε το φόρο εισοδήματος (υπεραξίας) με βάση το άρθρου 13 του ν. 2238/1994 και επομένως, η Φορολογική Αρχή όφειλε, ταυτόχρονα με τον καταλογισμό του ανωτέρω ποσού στη χρήση 2008, λόγω του ότι δήθεν δεν εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο και δεν καταχωρίστηκε το έσοδο στα βιβλία μας, να αφαιρέσει το εν λόγω έσοδο από την επόμενη χρήση 2009, κατά την οποία εκδόθηκε το σχετικό φορολογικό στοιχείο και καταχωρήθηκε και το σχετικό έσοδο, ενέργεια στην οποία όλως πλημμελώς, δεν προέβη και προσκομίζει τα σχετικά έγγραφα – σχετικό 1, ήτοι το με αριθ. 956/14-01-2009, Σειρά Στ' 57848248, Διπλότυπο εισπράξης της ΔΟΥ ΦΑΒΕ Αθηνών ποσού 3.000€ και το υπ' αριθ. 960/14-01-2009 Σειρά Στ 57848249 Διπλότυπο για την επιβολή προστίμου εκπροθέσμου καταβολής φόρου εισοδήματος 30€,

Επειδή από την έκθεση ελέγχου (σελ. 80) προκύπτει ότι από την επιχείρηση ΑΕ [ελεγχόμενη] για το ποσό των 15.000€ **δεν εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο και δεν καταχωρήθηκε αυτό στα βιβλία της**, ενώ οι προσφεύγουσες επιχειρήσεις επικαλούνται ότι η εν λόγω ΑΕ εξέδωσε το υπ' αριθμ. **498/29-01-2009 Τιμολόγιο**, το οποίο καταχώρησε στα βιβλία της στην επόμενη χρήση 2009, πλην όμως δεν προσκομίζουν στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι εκδόθηκε πράγματι το ανωτέρω φορολογικό στοιχείο και καταχωρήθηκε στα βιβλία της (ήτοι το υπ' αριθμ. 498/29-01-2009 Τιμολόγιο, την λογιστική εγγραφή των βιβλίων), ενώ αντίθετα προσκομίζουν τα διπλότυπα εισπράξης, τα οποία δεν αποδεικνύουν

την έκδοση και καταχώρηση αυτού στα βιβλία της, έστω την επόμενη διαχειριστική περίοδο ώστε να μπορεί να γίνει εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 72 του ν. 2238/1994, **Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου **65** του **ν. 4174/2013**, «το βάρος της απόδειξης σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, φέρει ο φορολογούμενος» και οι προσφεύγουσες δεν προσκόμισαν στοιχεία προς απόδειξη των ισχυρισμών τους, πρέπει να απορριφθεί η κρινόμενη προσφυγή κατά το μέρος που αφορά τη συγκεκριμένη λογιστική διαφορά.

7. Επί του ισχυρισμού της μη νόμιμης επιβολής πρόσθετου φόρου με τις διατάξεις του ν. 2523/97 λόγω μη αναδρομικής εφαρμογής των ευμενέστερων διατάξεων του ν. 4174/13

Επειδή οι προσφεύγουσες ισχυρίζονται ότι «Εν προκειμένω κατά παράβαση της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης (διοικητικής) κύρωσης και την αρχή της χρηστής διοίκησης, μας επιβλήθηκε κύρωση με τη μορφή του πρόσθετου φόρου, κατ' άρθρο 1 παρ. 1 Ν. 2523/1997, λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης, με συντελεστή 2%, για κάθε μήνα καθυστέρησης, ήτοι 24% κατ' έτος αντί της νεότερης και ευμενέστερης κύρωσης με τη μορφή τόκου, ήτοι σήμερα με επιτόκιο 8,76% κατ' έτος (κατά το άρθρο 53 του ν.4174/2013 και την ΑΥΟ ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013, ΦΕΚ Β 19/10.1.2014)»,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **1 § 1** του **ν. 2523/1997** (Α' 179), ορίζεται ότι «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 δύομισι 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 του άρθρου 2 § 4 του ίδιου νόμου ότι: «Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, ...», με τις διατάξεις του άρθρου **74 § 17** (πρώην άρθρο 66) του **ν. 4174/2014** (Α' 170) ότι: «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» και τέλος με τις διατάξεις του **άρθρου 73** του **ίδιου νόμου**, με τις οποίες ορίζεται ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις»

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις αφορούν διαχειριστικές περιόδους μέχρι την 31/12/2013, νομίμως η φορολογική αρχή υπολόγισε τους πρόσθετους φόρους με βάση τις διατάξεις των άρθρων 1 και 2 του ν. 2523/1997 και ο σχετικός λόγος της προσφυγής για την εφαρμογή των ευνοϊκότερων διατάξεων του άρθρου 53 του ν. 4174/2013, **απορρίπτεται**.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από **.../06/2015** έκθεση μερικού ελέγχου φόρου Εισοδήματος, του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, εκτός των προαναφερόμενων περιπτώσεων, κρίνονται αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της από .../09/2015 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλαν οι επιχειρήσεις ΑΕ και ΑΕ ως καθολικές διάδοχοι για λογαριασμό της απορροφηθείσας επιχείρησης ΑΕ και την τροποποίηση των υπ' αριθμ./...-06-2015,/...-06-2015,/...-06-2015 και/...-06-2015, Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, των οικονομικών ετών **2009, 2010, 2011 και 2012**, κατά το μέρος που αφορούν τις κατωτέρω λογιστικές διαφορές, με την αναγνώριση προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσού **154.504,34 €**, **242.471,08 €**, **150.974,62 €** και **189.252,20 €** και την απόρριψη δαπανών ποσού **845.628,78 €**, **648.099,45 €**, **689.666,75 €** και **138.182,94 €** αντίστοιχα

Τελικές λογιστικές διαφορές με βάση την παρούσα απόφαση

Κατόπιν αυτών οι συνολικά καταλογιζόμενες λογιστικές διαφορές επαναπροσδιορίζονται ως ακολούθως:

Διαχειριστική Περίοδος		2008	2009	2010	2011
Λογιστικές Διαφορές κατ' έλεγχο	(1)	1.000.133,12 €	890.570,53 €	840.641,37 €	327.435,14 €
Μείον: Λογιστικές διαφορές που διαγράφονται σύμφωνα με την παρούσα	(2)				
5.2 Λογ. Διαφ λογ/μού 60.02.02.0000 (γάλα)		12.195,15 €	254,89 €	2.672,27 €	0,00 €
5.2 Λογ. Διαφ λογ/μού 60.02.02.0000 (τρόφιμα)		129.843,84 €	140.628,84 €	121.779,87 €	129.911,50 €
Σύνολο λογιστικών διαφορών που διαγράφονται		142.038,99 €	140.883,73 €	124.452,14 €	129.911,50 €
Μείον: Αρνητικές Λογιστικές παρούσας	(3)				
5.4 Λογ. Διαφ λογ/μού 61.02.01.0001 (αρ.29 § 2 ΠΔ 186/92)					6.960,70 €
5.1. Λογ. Διαφ δαπανών επόμ. χρήσεων (αρ.72 ν.2238/94)					52.380,00 €
5.4 Λογ. Διαφ δαπανών προηγ. χρήσεων (αρ.72 ν.2238/94)		12.465,35 €	101.587,35 €	26.522,48 €	0,00 €
Σύνολο αρνητικών λογιστικών διαφορών παρούσας		12.465,35 €	101.587,35 €	26.522,48 €	59.340,70 €
Σύνολο λογιστικών διαφορών που αφαιρούνται σύμφωνα με την παρούσα	(4) (2 + 3)	154.504,34 €	242.471,08 €	150.974,62 €	189.252,20 €
Λογιστικές διαφορές με βάση την παρούσα	(1 - 4)	845.628,78 €	648.099,45 €	689.666,75 €	138.182,94 €

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση:

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

Διαχειριστική Περίοδος	2008	2009	2010	2011
Κέρδη βάσει δήλωσης	4.700.555,55 €	2.276.450,36 €	7.227.404,49 €	1.776.663,33 €
Κέρδη βάσει ελέγχου	5.700.688,67 €	3.167.020,89 €	8.068.045,86 €	2.104.098,47 €
Μείον λογιστικές διαφορές που αφαιρούνται με την παρούσα (ως άνω)	154.504,34 €	242.471,08 €	150.974,62 €	189.252,20 €
Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας	5.546.184,33 €	2.924.549,81 €	7.917.071,24 €	1.914.846,27 €

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

Διαχειριστική Περίοδος	2008	2009	2010	2011
Διαφορά φορολογητέων κερδών δήλωσης - παρούσας	845.628,78 €	648.099,45 €	689.666,75 €	138.182,94 €
Συντελεστής φορολογίας	25%	25%	24%	20%
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	211.407,20 €	162.024,86 €	165.520,02 €	27.636,59 €
Πλέον συμπληρωματικός φόρος εισοδήματος από ακίνητα που προέκυψε από τον έλεγχο	5.815,95 €	5.815,95 €	5.967,32 €	5.967,32 €
Σύνολο	217.223,15 €	167.840,81 €	171.487,34 €	33.603,91 €
Πλέον: Προσαυξήσεις λόγω ανακρίβειας της δήλωσης	120%	120%	100%	76%
	260.667,77 €	201.408,98 €	171.487,34 €	25.538,97 €
Οριστική φορολογική Υποχρέωση	477.890,92 €	369.249,79 €	342.974,68 €	59.142,88 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
α/α**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).