



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα 27/05 /2015

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 2186

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9578520

ΦΑΞ : 210 9531321

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της αριθ. Δ6Α1118225ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

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

δ. Του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚΒ' 55/16-1-2014).

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

3. Την από **02-03-2015** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που κατέθεσε εμπρόθεσμα η εταιρία με την επωνυμία: «» με ΑΦΜ : που έχει έδρα στο επί της οδού

κατά των:

1. υπ' αριθ./27-1-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008 (φορολογικής περιόδου 01/01- 31/12/2007)
 2. υπ' αριθ./27-1-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009 (φορολογικής περιόδου 01/01 -31/12/2008)
 3. υπ' αριθ./27-1-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010 (φορολογικής περιόδου 01/01 -31/12/2009)
 4. υπ' αριθ./27-1-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011 (φορολογικής περιόδου 01/01- 31/12/2010)
 5. υπ' αριθ./27-1-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου διανομής αφορ. αποθεματικών οικ. έτους 2009 (φορολογικής περιόδου 01/01- 31/12/2008).
 7. υπ' αριθ./27-1-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου διανομής αφορ. αποθεματικών εισοδήματος οικ. έτους 2010 (φορολογικής περιόδου 01/01- 31/12/2009)
 8. υπ' αριθ./27-1-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου διανομής αφορ. αποθεματικών οικ. έτους 2011(φορολογικής περιόδου 01/01- 31/12/2010)
 9. υπ' αριθ./27-1-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου διανομής κεφαλαιοποίησης κερδών οικ. έτους 2010 (φορολογικής περιόδου 01/01- 31/12/2009), και της από 27-1-2015 Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων.
4. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
5. Την από 27/05/2015 εισήγηση του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από **02-03-2015** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, 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 τις ανωτέρω οριστικές πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικών Ετών 2008 έως και 2011, καθώς και με τις οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου διανομής αφορ. αποθεματικών εισοδήματος οικ. ετών 2008 έως και 2011 και οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου διανομής κεφαλαιοποίησης κερδών οικ. έτους 2010 του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος, πλέον προσαυξήσεων, συνολικού ποσού € **479.581,62**.

Η ανωτέρω διαφορά φόρου εισοδήματος, φόρου διανομής κεφαλαιοποίησης κερδών καθώς και φόρου διανομής αφορ. αποθεματικών, προέκυψαν μετά από τακτικό

φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ , στην ανωτέρω εταιρεία , για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2007 ,2008, 2009 και 2010 .

Από τον έλεγχο αυτό διαπιστώθηκε σύμφωνα με την από 27/01/2015 Έκθεση Πλήρους Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος ότι:

Α. Δεν αναγνωρίσθηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα:

δαπάνες ύψους 91.075,19€ για το οικ. έτος 2008 (διαχειριστική περίοδος 01/01 – 31/12/2007)

δαπάνες ύψους 85.078,62€ για το οικ. έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 01/01 – 31/12/2008)

δαπάνες ύψους 65.947,26€ για το οικ. έτος 2010 (διαχειριστική περίοδος 01/01 – 31/12/2009)

δαπάνες ύψους 43.872,72€ για το οικ. έτος 2011 (διαχειριστική περίοδος 01/01 – 31/12/2010)

και εκδόθηκαν από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ οι υπ' αριθ./27-1-2015,/27-1-2015,/27-1-2015,/27-1-2015, οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ ετων 2008-2009-2010 και 2011 αντίστοιχα,

Β. Η προσφεύγουσα επιχ/ση προέβη κατά την χρήση 2009 σε κεφαλαιοποίηση κερδών προηγ. χρήσεων, ύψους 405.000,00€ για την οποία δεν διενήργησε παρακράτηση 10%, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ 18 παρ 1 Ν 3697/08, ούτε υπέβαλλε δήλωση απόδοσης του φόρου αυτού, και εκδόθηκε από την υπηρεσία μας η υπ' αριθ./27-1-2015, οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κεφαλαιοποίησης κερδών

Γ. Επίσης διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα επιχ/ση κατά τα έτη 2008-2009-2010 προέβη σε διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων πελατών της συνολικού ύψους :

για το έτος 2008 #157.557,86# €,

για το έτος 2009, #119.870,81# €

και για το έτος 2010 # 50.179,51# €,

χωρίς να τηρήσει τις διαδικασίες που ορίζει το αρθ 31 παρ 1θ του Ν 2238/94 για τις περιπτώσεις διαγραφών επισφαλών απαιτήσεων, και εκδόθηκαν από την ανωτέρω υπηρεσία οι υπ' αριθ./27-1-2015,/27-1-2015, και/27-1-2015 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου διανομής αφορ. αποθεματικών οικ ετών 2009-2010 και 2011 αντίστοιχα

Όλες οι ανωτέρω πράξεις κοινοποιήθηκαν νόμιμα στην προσφεύγουσα στις 29-1-2015.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά :

Να γίνει δεκτή η προσφυγή.

Να ακυρωθούν και εξαφανισθούν οι αποφάσεις αυτές, και να μην καταλογισθεί οποιοδήποτε ποσό.

Οι λόγοι που επικαλείται με την ενδικοφανή προσφυγή είναι οι εξής:

α) Ως προς τις λογιστικές διαφορές του ελέγχου για τα έτη 2007 έως 2010, που αναφέρονται στον λογ/σμό 62.04.003 Δαπάνη για ενοίκια μεταφορικών μέσων :

Το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζει ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την

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

Ο έλεγχος χωρίς κανένα στοιχείο παρά μόνον το γεγονός ότι η εταιρεία δεν λειτουργεί Σαββατοκύριακα οδηγήθηκε στην ανωτέρω κρίση με τον ίδιο τρόπο που θα μπορούσε να συμπεράνει ότι επειδή η επιχείρηση λειτουργεί 8-10 ώρες την ημέρα τα εν λόγω ΕΙΧ χρησιμοποιούνται από τα στελέχη για προσωπικούς λόγους τις υπόλοιπες 14-16 ώρες και όχι μόνον τα Σαββατοκύριακα . Επομένως, το ότι δεν μισθώνουμε ή δεν διαθέτουμε ιδιωτικό χώρο στάθμευσης για τα Σαββατοκύριακα δεν μπορεί να οδηγήσει στο συμπέρασμα ότι κατά το εν λόγω διάστημα το αυτοκίνητο χρησιμοποιείται από κάποιο μέτοχο στέλεχος και σε κάθε περίπτωση για σκοπούς ξένους προς αυτούς της επιχείρησης

β)) Ως προς τις λογιστικές διαφορές του ελέγχου για τα έτη 2007 έως 2010, που αναφέρονται στον λογ/σμό 64.01.001 Έξοδα ταξιδιών εξωτερικού :

Επειδή η εταιρεία μας πραγματοποιεί εισαγωγές σε μεγάλο βαθμό ,υπάρχει ανάγκη να μεταβαίνει κάποιος στο εξωτερικό σε τακτά χρονικά διαστήματα λόγω της φύσης του εμπορεύματος (η ποιότητα στο κρέας είναι πρωταρχική και δεν πιστοποιείται εύκολα) προκειμένου να διαλέγει κρέατα και να επιβλέπει και να ταυτοποιεί την ποιότητα που κάθε φορά παραγγέλνουμε αλλά και να αναζητεί και καινούργιους προμηθευτές. Έτσι, στο εξωτερικό μεταβαίνει τόσο κάποιο μέλος της διοίκησης όσο και κάποιος υπάλληλος της εταιρείας.

Κάθε φορά που υπάρχει ταξίδι υπάρχει η αντίστοιχη θεωρημένη απόδειξη πώλησης εισιτηρίων στην οποία αναγράφεται το όνομα του επιβαίνοντος, οπότε επαληθεύεται ποιος ταξίδεψε και επομένως παρέλκει η διαφύλαξη του εισιτηρίου το οποίο σύμφωνα με την ΠΟΛ 1096/2008 (βλέπε ανωτέρω) δεν είναι αναγκαίο ούτε εκτυπώνεται εφόσον εκδίδεται θεωρημένη ΑΠΕ καθώς και τα παραστατικά ενοικίασης αυτοκινήτου στο εξωτερικό όπου και εδώ αναγράφονται τα στοιχεία του επιβαίνοντος προκειμένου να γίνει γρήγορη και έγκαιρη μετάβασή του στα κατά τόπους σφαγεία .

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο έλεγχος εσφαλμένα δεν αναγνώρισε την δαπάνη εκ του λόγου ότι η δαπάνη κατά την άποψη του Ελέγχου «δεν καλύπτεται από νόμιμα παραστατικά του ΚΒΣ αλλά από ΑΠΥ» καθόσον αυτή καλύπτεται με τα προβλεπόμενα παραστατικά και η ΑΠΕ είναι νόμιμο παραστατικό και για τους επιτηδευματίες σύμφωνα με την ΠΟΛ 1102/93 και 1096/2008 όπως παρατίθενται ανωτέρω. Επίσης, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του ΚΒΣ, τόσο τα παραστατικά ενοικίασεως αυτοκινήτου και διαμονής στο εξωτερικό αποτελούν «πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία» (δεν ισχύει ο ΚΒΣ στο εξωτερικό) καθόσον φέρουν το όνομα του προσώπου που αναγράφεται στην αντίστοιχη απόδειξη πώλησης εισιτηρίων και συνδυαστικά επαληθεύεται πανηγυρικά ποιος έκανε το ταξίδι. Ενδεικτικά, σας επισυνάπτουμε ηλεκτρονικά (σε αρχείο) αντίγραφα παραστατικών προς επαλήθευση των ανωτέρω αναφερομένων.

γ) Ως προς τις λογιστικές διαφορές του ελέγχου για το έτος 2007, που αναφέρονται στον λογ/σμό 61.03.003 Επεξεργασίες και τις λογιστικές διαφορές του ελέγχου για τα έτη 2008-2010 που αναφέρονται στον λογ/σμό 64.02.0099 Έξοδα προβολής και διαφ/σης .

Από τις διατάξεις του άρθρου 15 παράγραφος 1 του Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων καθώς και της εγκύκλιο 10079/Εγκ.24/7.6.2000 με την οποία δόθηκαν οδηγίες και ερμηνεύθηκαν οι ως άνω διατάξεις συνάγεται ότι για να οφείλεται τέλος διαφήμισης για ένα προϊόν θα πρέπει να υπάρχει ειδική συμφωνία με την οποία να έχει συμφωνηθεί αμοιβή προβολής και προώθησής του μέσω τοποθέτησής του σε ειδικό χώρο του καταστήματος έτσι ώστε να το γνωρίσει και να το επιλέξει ο πελάτης. Πρόκειται δηλαδή περί αμοιβής όχι για την απλή τοποθέτηση του προϊόντος που δεν θα διαφέρει από τα ομοειδή αλλά για την ειδική τοποθέτησή του σε ράφια ή προθήκες που να το φέρνουν σε πλεονεκτική θέση σε σχέση με τα ομοειδή του.

Από το περιεχόμενο του σχετικού τιμολογίου στο οποίο αναγράφεται «αμοιβή για την προβολή των προϊόντων σας» προκύπτει ότι πρόκειται για αμοιβή για απλή τοποθέτηση και όχι για προώθηση των προϊόντων μας μέσω ειδικών θέσεων έτσι ώστε να υπάγεται κατά τα ανωτέρω σε τέλος διαφήμισης. Πολύ δε περισσότερο δεν πρόκειται για «τοποθέτηση «ειδικών stands» σε σούπερ μάρκετ και «happenings» όπως αναφέρει και επικαλείται ο έλεγχος εφόσον τίποτα από όλα αυτά δεν αναγράφεται στο σχετικό τιμολόγιο.

Σύμφωνα με τον πολύ μικρό σχετικά όγκο των πραγματοποιηθεισών πωλήσεων, ο πελάτης μας (super market) δεν θα ήταν δυνατόν να διαθέσει ειδικό χώρο προκειμένου να προωθήσει τα δικά μας προϊόντα την στιγμή που υπάρχουν ανταγωνιστές μεγαθήρια και δεν έχει για αυτόν οικονομικό ενδιαφέρον να τον καλύψει για την πλεονεκτική προβολή των δικών μας προϊόντων.

δ) Ως προς τις λογιστικές διαφορές του ελέγχου για το έτος 2009, που αναφέρονται στον λογ/σμό 81.02.003 Ζημίες από πώληση ΕΙΧ και πρόκειται για την πώληση του υπ αριθμ ΕΙΧ μάρκας προς την συνδεδεμένη επιχ/ση,

Η κρίση όμως αυτή είναι εσφαλμένη για τους παρακάτω λόγους:

Η φορολογική Αρχή δεν αναγνώρισε ζημία ύψους 47.617,65 ευρώ από την πώληση ΕΙΧ αυτοκινήτου στην τιμή των 90.000 ευρώ και στην συνδεδεμένη εταιρεία «.....» εκ μόνου του λόγου ότι η αγοράστρια εταιρεία ήταν συνδεδεμένη προφανώς κατά την έννοια των διατάξεων του 42ε του Κ.Ν. 2190/1920 όπως ίσχυε αν και δεν αναφέρεται χωρίς ουδεμία περαιτέρω αιτιολόγηση του συμπεράσματός του κατά τις επιταγές του παραπάνω παρατιθέμενου άρθρου 64 του Ν. 4174/2013. Από την παραπάνω διατύπωση της περ.η' του άρθρου 31 ΚΦΕ προκύπτει ότι, αυτό καθαυτό το γεγονός (ότι η αγοράστρια ήταν συνδεδεμένη) σε ουδεμία περίπτωση αποτελεί λόγο και νομική βάση μη αναγνώρισης της σχετικής ζημίας με δεδομένο το γεγονός ότι δεν αμφισβητήθηκε η νομιμότητα και η πραγματικότητα της συναλλαγής

καθώς και η νομιμότητα της διαδικασίας έκδοσης του σχετικού παραστατικού και εξόφλησής του με τον τρόπο που προβλέπει ο νόμος (με τραπεζικό μέσο). Αντιθέτως, κρίθηκε χωρίς να ερευνηθεί ο σκοπός για τον οποίο πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή χωρίς σε ουδεμία περίπτωση να στοιχειοθετήσει αυτήν την θέση της η Φορολογική Αρχή, παραλείποντας να παραθέσει την νομική βάση τα γεγονότα και τις περιστάσεις που την οδήγησαν σε αυτό το συμπέρασμα.

Εξάλλου, όπως επικουρικώς, εσφαλμένα ο φορολογικός έλεγχος δεν εξέτασε αν το τίμημα συγκρινόμενο με τις τρέχουσες τιμές της αγοράς (είχε ξεσπάσει η οικονομική κρίση) ήταν εύλογο.

Το εν λόγω αυτοκίνητο αγοράσθηκε στο ποσό των 159.000 ευρώ ήταν περίπου 2 ετών και μεταβιβάστηκε για 90.000 ευρώ ήτοι στο 57% της αρχικής του αξίας. Επισημαίνουμε ότι την εποχή εκείνη λόγω της κρίσης οι τιμές των αυτοκινήτων μεγάλου κυβισμού υποχώρησαν ραγδαία σε σημείο που ένα έτος αργότερα η τιμή ενός ίδιου αυτοκινήτου ήταν στο 20% της αρχικής του αξίας. Επομένως λόγω της συγκυρίας η ζημία ήταν δεδομένη, αναμενόμενη και εν τέλει πολύ μεγαλύτερη, είτε το ΕΙΧ μεταβιβαζόταν οπουδήποτε είτε παρέμενε στην κυριότητα της επιχείρησης.

Σε κάθε περίπτωση, επειδή και οι δύο συνδεδεμένες εταιρείες ουδέποτε υπήρξαν ζημιογόνες, (δηλώνουν κέρδη και μάλιστα σημαντικά) έχουν τους ίδιους εταίρους με τα ίδια ποσοστά και επιπλέον φορολογούνται με τον ίδιο συντελεστή, για τους λόγους αυτούς η ζημία για την μία συνδεδεμένη εταιρεία, στην περίπτωση που ήθελε θεωρηθεί πλασματική, είναι κέρδος για την άλλη και επομένως στο τέλος ουδέν όφελος προκύπτει δοθέντος ότι την εν λόγω χρήση δηλώθηκαν κέρδη πάνω από 1.000.000 για την κάθε μία από τις δύο συνδεδεμένες. Επομένως αποδεικνύεται πανηγυρικά ότι ο ισχυρισμός του ελέγχου ότι η δαπάνη πραγματοποιήθηκε σκόπιμα με σκοπό την πραγματοποίηση ζημίας καθίσταται ανεδαφικός.

ε) Ως προς την διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων για τα έτη 2008 έως 2010, που αναφέρονται στον λογ/σμό 44.11, χωρίς να τηρήσει τις διαδικασίες που ορίζει το αρθ 31 παρ 1θ του Ν 2238/94, δηλ χωρίς να λάβει ένδικα μέσα προκειμένου να πιέσει τους πελάτες της να αποπληρώσουν την οφειλή τους και χωρίς συγχρόνως να υποβάλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ συγκεντρωτική κατάσταση με τα πλήρη στοιχεία των πελατών αυτών καθώς και των διαγραφέντων ποσών σύμφωνα με την Εγκ.ΥΠΟΙΚ 1012212/10171/Β0012/ΠΟΛ. 1016/7-2-2005 :

Ο έλεγχος εντελώς αυθαίρετα και παράνομα και χωρίς καμία νομική βάση, έκρινε ότι η διαγραφή απαιτήσεων από επισφαλείς πελάτες συνιστά διανομή αφορολόγητου αποθεματικού εκ μόνου του λόγου ότι δεν υποβλήθηκε συγκεντρωτική κατάσταση διαγραφέντων υπολοίπων πελατών, δεδομένου ότι η πράξη της διανομής είναι άμεσα ή

έμμεσα ένα πραγματικό γεγονός από το οποίο κάποιος τρίτος (μέτοχος, προσωπικό, κλπ) αποκτά εισόδημα και όχι η εταιρεία και σε ουδεμία περίπτωση μπορεί να θεωρηθεί ότι η διανομή έλαβε χώρα ή όχι από το αν υποβλήθηκε ή όχι μία δήλωση εντελώς πληροφοριακού χαρακτήρα όπως είναι η ως άνω συγκεντρωτική κατάσταση του άρθρου 31 παρ. 1θ του Ν. 2238/1994. Επιπλέον, η πράξη διανομής δεν προκύπτει:

α) ούτε από τις διατάξεις του άρθρου 106 παρ. 4 του ΚΦΕ το οποίο κάνει αναφορά για φόρο που αποδίδεται *«στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από το μήνα που λαμβάνεται η απόφαση από το αρμόδιο όργανο για διανομή ή κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών»* εφόσον ουδεμία απόφαση για οποιαδήποτε διανομή των προβλέψεων ελήφθη, β) ούτε από τις διατάξεις

του ΚΝ 2190/1920 ως ανωτέρω παρατέθηκαν, γ) ούτε από τις εγγραφές στα βιβλία της επιχείρησης, τα οποία ο ίδιος ο έλεγχος έκρινε ακριβή και επαρκή και τέλος δ) ούτε σύμφωνα με το υπ' αριθ.1013995/10227/Β0012/28.2.2006 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών το οποίο επικαλείται ο έλεγχος και το οποίο ορίζει ότι υπόκειται σε φόρο η διανομή των αποθεματικών προβλέψεων και όχι ο συμψηφισμός τους με διαγραφή ανείσπρακτων υπολοίπων επισφαλών πελατών η οποία διανομή, επαναλαμβάνουμε, πραγματοποιείται μόνο με απόφαση του αρμοδίου οργάνου της εταιρείας.

Αντιθέτως, από τα τηρούμενα βιβλία προκύπτει ότι αφενός, η διαγραφή απαιτήσεων διενεργήθηκε με χρέωση του λογαριασμού 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» σε πίστωση του λογαριασμού 30 «Πελάτες», ενώ στην κατά τον έλεγχο διανομή αποθεματικού θα έπρεπε να πιστωθεί ο λογαριασμός 53.01 «Μερίσματα πληρωτέα» και κατά συνέπεια, από τα πραγματικά δεδομένα προκύπτει ότι πραγματοποιήθηκε μείωση των προβλέψεων με αντίστοιχη μείωση του κυκλοφορούντος ενεργητικού, και αφετέρου, ουδέν ποσό καταβλήθηκε με οποιαδήποτε μορφή ως εισόδημα (μέρισμα, αμοιβή, μετοχές κλπ) σε μέτοχο, στο προσωπικό, μέλος του διοικητικού συμβουλίου ή σε οποιονδήποτε τρίτο, έτσι ώστε, κατά τους ισχυρισμούς του ελέγχου, να συνιστά εισόδημα και επομένως να υπόκειται σε φόρο διανομής δεδομένου ότι, επαναλαμβάνουμε, ουδέποτε λήφθηκε κάποια απόφαση για διανομή.

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1238/1994, , προκύπτει ότι το ανώτατο μικτό φορολογητέο ποσό αποθεματικών προς διανομή δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από αυτό που εμφανίζεται ως υπόλοιπο στον σχετικό λογαριασμό. Κατά συνέπεια στην εν λόγω κρινόμενη υπόθεση δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από αυτό που συμψηφίστηκε με πίστωση των ανείσπρακτων υπολοίπων πελατών και οδήγησε στον μηδενισμό του υπολοίπου του λογαριασμού 44.11. Σε αντίθεση με τα ανωτέρω εκτεθέντα, ο έλεγχος εντελώς παράνομα και αυθαίρετα επέβαλε τον φόρο διανομής επί ποσού το οποίο εξήγρε αφού ανήγαγε ολόκληρο το ποσό των διαγραφιστών επισφαλών απαιτήσεων σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου με αποτέλεσμα δημιουργήσει ανύπαρκτη φορολογητέα βάση ίση με το ποσό του, από

κάθε άποψη εντελώς παράνομα καταλογισθέντος, φόρου διανομής. Αυτό προέκυψε γιατί η φορολογητέα βάση υπερβαίνει το σύνολο της σχηματισθείσας-συμψηφισθείσας πρόβλεψης σε ποσό ίσο με το ποσό του καταλογισθέντος φόρου.

Από τον συνδυασμό των παραπάνω διατάξεων προκύπτει ότι η γενική συνέλευση είναι η μόνη αρμόδια (βλ. Σ.τ.Ε. 3703/2012) να αποφασίζει για την διάθεση των κερδών τα οποία μετά από την απόφαση αυτή εγγράφονται στα λογιστικά βιβλία και μεταφέρονται στους ανάλογους

λογαριασμούς προκειμένου να διανεμηθούν στους μετόχους.

στ) Ως προς την ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ ΚΕΡΔΩΝ – ΧΡΗΣΗΣ 2009 :

Από την παραπάνω γραμματική διατύπωση του άρθρου 51 του ν. 2238/94 προκύπτει ότι για συνελεύσεις με θέμα την διάθεση κερδών που πραγματοποιήθηκαν κατά το διάστημα από 01/01/2009 μέχρι 31/12/2010 ίσχυαν οι διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 του Ν.2238/94 όπως αυτές αντικαταστάθηκαν με την παρ. 1 του άρθρου 18 του Ν.3697/2008 (ΦΕΚ194/Α'/25.9.2008). Στις εν λόγω διατάξεις όπως ίσχυαν για το ανωτέρω διάστημα, ορίζεται ότι σε φόρο υπόκεινται τα κέρδη που διανέμονται με την μορφή «αμοιβών» καθώς και «μερισμάτων» ή «προμερισμάτων» και ουδόλως αναφέρεται ότι η κεφαλαιοποίηση κερδών υπόκειται σε οποιαδήποτε παρακράτηση φόρου. Αντίθετα, όταν ο νομοθέτης αποφάσισε να υπαγάγει σε φορολογία τα κεφαλαιοποιούμενα κέρδη το όρισε σαφώς με την τροποποίηση των ανωτέρω διατάξεων: α) με την εκ νέου αντικατάσταση της παρ. 1 του άρθρου 54 του Ν. 2238/94 όπως αυτή αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 14 του Ν.3943/2011 (ΦΕΚ 66/Α'/31.3.2011) και είχε εφαρμογή, σύμφωνα με την παρ. 2 του ίδιου άρθρου και νόμου, για «διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη παρελθουσών χρήσεων.» που εγκρίνονται από γενικές συνελεύσεις από την 1.1.2012 και μετά. β) με την εκ νέου αντικατάσταση της παρ. 1 του άρθρου 54 του Ν. 2238/94 όπως αυτή αντικαταστάθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 6 του Ν.4110/2013(ΦΕΚ 17/Α'/23.1.2013) και έχει εφαρμογή, σύμφωνα με την περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ίδιου νόμου, για διανεμόμενα κέρδη που εγκρίνονται από γενικές συνελεύσεις από την 1.1.2014 και μετά όπου εδώ πλέον ορίζεται ρητά ότι τόσο τα κεφαλαιοποιούμενα κέρδη τρέχουσας χρήσης όσο και για τα κεφαλαιοποιούμενα κέρδη προηγούμενων χρήσεων υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου κάτι το οποίο τονίζουμε δεν αναφέρεται στις διατάξεις του άρθρου 54 όπως αυτό αντικαταστάθηκε με τον Ν. 3697/2008 και ίσχυε κατά την ημερομηνία (26/10/2009) που πραγματοποιήθηκε η εν λόγω κεφαλαιοποίηση κερδών.

Σε ότι αφορά την επίκληση από την φορολογική Αρχή των όσων ορίζονται στην ΠΟΛ.1180/31.12.2008 (την οποία επικαλείται και με την θέση της επί του απαντητικού σημειώματος) κατά την γνώμη μας εσφαλμένα η Φορολογική Αρχή επικαλείται το περιεχόμενο της ανωτέρω ΠΟΛ. και όχι ευθέως τις διατάξεις του Νόμου και επιπλέον, η εν λόγω ΠΟΛ εσφαλμένα έχει ερμηνεύσει τον Νόμο που αυτός και μόνον αυτός αποτελεί την

πηγή δικαίου σύμφωνα και με το άρθρο 78 παρ. 4 του Συντάγματος το οποίο αναφέρει ότι:

«4. Το αντικείμενο της φορολογίας, ο

φορολογικός συντελεστής, οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τη φορολογία και η απονομή των συντάξεων δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης».

Επομένως εφόσον στο άρθρο 54 παρ. 1 του Ν. 2238/94 κατά την περίοδο της κεφαλαιοποίησης κερδών δεν υπήρχε διατύπωση περί σχετικής παρακράτησης φόρου αλλά, επαναλαμβάνουμε, όταν μεταγενέστερα ο Νομοθέτης είχε τέτοια βούληση το όρισε σαφώς, για αυτόν τον λόγο και για όσα παραπάνω εκθέσαμε είναι μη σύννομος ο καταλογισμός τέτοιου φόρου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά :

Να γίνει δεκτή η προσφυγή.

Να ακυρωθούν και εξαφανισθούν οι αποφάσεις αυτές, και να μην καταλογισθεί οποιοδήποτε ποσό.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του Άρθρο 28 του ν. 4174/2013 προβλέπεται ότι : « 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθρο 64 του ν. 4174/2013 «Επαρκής αιτιολογία» προβλέπεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 106 παρ. 4 του Ν. 2238/94 (ΚΦΕ) μεταξύ άλλων ορίζει ότι: «4. Αφορολόγητα αποθεματικά ανώνυμων εταιριών, εταιριών περιορισμένης ευθύνης ή συνεταιρισμών, ανεξάρτητα του χρόνου σχηματισμού τους, διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα οποτεδήποτε, φορολογούνται κατά το χρόνο της διανομής ή κεφαλαιοποίησης με βάση τις διατάξεις του παρόντος στο όνομα του νομικού προσώπου, μετά την αναγωγή αυτών σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου. Τα ως άνω διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα αποθεματικά φορολογούνται αυτοτελώς, μη συναθροιζομένων των ποσών αυτών με το προκύπτον αποτέλεσμα του ισολογισμού ,κατά το χρόνο που γίνεται η διανομή ή κεφαλαιοποίηση. Προς τούτο, το νομικό πρόσωπο υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση του άρθρου 107 μέσα στο πρώτο

δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από το μήνα που λαμβάνεται η απόφαση από το αρμόδιο όργανο για διανομή ή κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών. Ο προκύπτων φόρος καταβάλλεται σε τρεις ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες, η πρώτη ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης, οι δε υπόλοιπες δύο την τελευταία εργάσιμη ημέρα των 2 (δύο) επόμενων, από την υποβολή της δήλωσης, μηνών. Με την καταβολή του ως άνω φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα αποθεματικά.....»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 109 του ν. 2238/1994 για τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται ο συντελεστής φορολογίας είναι 24% για την χρήση 2010 και 25% για τις χρήσεις 2008-2009.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν υπέβαλλε δήλωση παρακρατούμενου φόρου για την κεφαλαιοποίηση κερδών ως όφειλε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 107 του ν. 2238/1994, ορθώς καταλογίσθηκε από τον έλεγχο, οι δε περί του αντιθέτου αιτιάσεις της «...ότι η κεφαλαιοποίηση κερδών δεν είναι υποκείμενη σε παρακράτηση φόρου» είναι απορριπτέες.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1θ του ν. 2238/1994 όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 9 του ν.3296/2004 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι:

Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων:.....

«:1).α).....β).....

θ) Του ποσού των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. Το ποσό της πρόβλεψης αυτής υπολογίζεται σε ποσοστό μισό τοις εκατό (0,5%) επί της αναγραφόμενης αξίας στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών προς επιτηδευματίες. Για τους πελάτες που διαγράφονται και για τους οποίους δεν έχουν ασκηθεί ένδικα μέσα, η επιχείρηση υποχρεούται να γνωστοποιεί σε αυτούς ότι διέγραψε την επισφαλή απαίτησή της εφόσον το ποσό της επισφαλούς απαίτησης, ανά πελάτη, υπερβαίνει τα χίλια (1.000) ευρώ.

Επίσης, για τους πελάτες των οποίων οι απαιτήσεις διεγράφησαν σύμφωνα με τα πιο πάνω, η επιχείρηση συντάσσει συγκεντρωτική κατάσταση με πλήρη στοιχεία για τον καθένα, στην οποία αναγράφονται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, η δημόσια οικονομική υπηρεσία και ο αριθμός φορολογικού μητρώου του πελάτη, καθώς και το διαγραφέν ποσό. Η πιο πάνω κατάσταση υποβάλλεται στην αρμόδια για τη φορολογία της επιχείρησης Δ.Ο.Υ. σε τρία (3) αντίγραφα, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας, η οποία ορίζεται από το άρθρο 20 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84 Α').....

Το ποσό της πρόβλεψης που εμφανίζεται στο λογαριασμό 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος, εκτός και αν στο τέλος κάθε πενταετίας, αρχής γενομένης από τη διαχειριστική περίοδο 2005 υφίσταται στον ως

άνω λογαριασμό υπόλοιπο λόγω μη επαληθεύσεως των προβλέψεων με επισφαλείς απαιτήσεις. Το υπόλοιπο αυτό ποσό μεταφέρεται στα ακαθάριστα έσοδα της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, υποκείμενο σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις.»

Στην συνέχεια εκδόθηκε η ΠΟΛ.1016/7.2.2005 άρθρο 9 παράγραφος 3 με την οποία κοινοποιήθηκαν οι σχετικές διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 3296/2004 (ΦΕΚ 253Α στην οποία ορίζεται ότι:

«..... Για τους πελάτες που διαγράφονται και για τους οποίους δεν έχουν ασκηθεί ένδικα μέσα, η επιχείρηση υποχρεούται να γνωστοποιεί σε αυτούς, ότι διέγραψε την επισφαλή απαίτησή της, εφόσον το ποσό της επισφαλούς απαίτησης, ανά πελάτη, υπερβαίνει τα 1.000 ευρώ. Επίσης, για τους πελάτες αυτούς που διαγράφονται χωρίς να ασκηθούν ένδικα μέσα, η επιχείρηση συντάσσει συγκεντρωτική κατάσταση με πλήρη στοιχεία για τον καθένα, στην οποία αναγράφονται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, η δημόσια οικονομική υπηρεσία και ο αριθμός φορολογικού μητρώου του πελάτη, καθώς και το διαγραφέν ποσό. Η πιο πάνω κατάσταση υποβάλλεται στην αρμόδια για τη φορολογία της επιχείρησης Δ.Ο.Υ. σε 3 αντίγραφα, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας, η οποία ορίζεται από το άρθρο 20 του Π.Δ. 186/1992.

Ο χαρακτηρισμός και η διαγραφή ορισμένων πελατών ως επισφαλών είναι θέμα που κρίνεται από την επιχείρηση, με βάση τα στοιχεία και έγγραφα που έχει στη διάθεσή της και δεν ερευνάται κατά το διενεργούμενο έλεγχο στην επιχείρηση εκ μέρους της Φορολογούσας Αρχής, αν πράγματι οι διαγραφέντες πελάτες είναι επισφαλείς ή όχι. Στην περίπτωση όμως που κάποιος πελάτης κρίθηκε από την επιχείρηση ως επισφαλής και προέβη στη διαγραφή αυτού και στη συνέχεια, το ποσό της απαίτησής του εισπραχθεί, η επιχείρηση έχει υποχρέωση να μεταφέρει το ποσό που εισέπραξε στα αποτελέσματα χρήσεως.....
.....Τέλος, με τις διατάξεις των δύο τελευταίων εδαφίων προβλέπεται, ότι το ποσό της πρόβλεψης που εμφανίζεται στο λογαριασμό 44.11 "Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις", δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος, εκτός και

αν στο τέλος κάθε πενταετίας, αρχής γενομένης από τη διαχειριστική περίοδο 2005 υφίσταται στον ως άνω λογαριασμό υπόλοιπο λόγω του γεγονότος ότι στο διάστημα της πενταετίας τα ποσά των επισφαλών απαιτήσεων που διαγράφηκαν δεν κάλυψαν ολόκληρο το ποσό της σχηματισθείσας πρόβλεψης στο διάστημα αυτό. Το υπόλοιπο αυτό ποσό μεταφέρεται στα ακαθάριστα έσοδα της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, υποκείμενο σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις.»

Επειδή η με υπ.αριθ. ΔΕΛ.Δ 1168423ΕΞ2014/19-12-2014 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ αναφέρει ότι: « Η κατάσταση ενδοομιλικών συναλλαγών ,του άρθρου 26ν.3728/2008, ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών του άρθρου 39^Α του ν. 2238/94 και του άρθρου 21 του ν.4174/2013 δεν συνιστούν φορολογικές δηλώσεις κατά την έννοια του άρθρου 18 του

ν.4174/2013, όπως αυτές ισχύουν καθόσον από τα στοιχεία που περιλαμβάνουν δε δύναται να προκύψει υποχρέωση καταβολής φόρου. Κατόπιν των ανωτέρω, για την εκπρόθεσμη υποβολή τόσο της κατάστασης ενδοομιλικών συναλλαγών όσο και του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 1 και του άρθρου 19 παρ.3 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α'170/26-7-2013) και μπορούν να υποβληθούν εκπροθέσμως μέχρι την καταχώρηση στα οικεία βιβλία, της κλήσης του 62 παρ.4 ή του σημειώματος διαπιστώσεων 28 του ίδιου νόμου » .

Επειδή σύμφωνα με τα προαναφερόμενα οι δηλώσεις-γνωστοτοποιήσεις πληροφοριακού χαρακτήρα, όπως είναι όλες οι άλλες καταστάσεις που εξ αυτών προκύπτουν για τη Διοίκηση στοιχεία για αξιοποίηση Πληροφοριών ή διασταυρώσεων. Τέτοιες καταστάσεις είναι οι συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών, οι καταστάσεις (γνωστοποιήσεις) διαγραφής επισφαλών πελατών, οι καταστάσεις ενδοομιλικών συναλλαγών κλπ, οι οποίες μπορούν να υποβληθούν εκπροθέσμως και μετά την έκδοση εντολής ελέγχου και βέβαια μέχρι την καταχώρηση στα οικεία βιβλία της κλήσης του άρθρου 62 παρ.4 ή του σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013.

Επειδή η προσφεύγουσα υπέβαλλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, εκπρόθεσμες γνωστοποιήσεις διαγραφής επισφαλών πελατών την 04/12/2014, με αριθ. πρωτ.,, για τις χρήσεις 2008,2009,2010 αντίστοιχα και πριν από την καταχώρηση στα οικεία βιβλία του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ και την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013, ήτοι αριθ. και ημερομηνία καταχώρησης/10-12-2015 του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ.

Επειδή από τον λογ. 44.11 «προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» δεν προκύπτει από την με ημερομηνία 27/01/2015 έκθεση ελέγχου Φ.Ε. ότι τα αποθεματικά κεφαλαιοποιήθηκαν ή ότι έγινε διανομή για να οφείλεται φόρος εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 106 του Κ.Φ.Ε. (Ν.2238/92) και την σχετική εγκύκλιο 10119294/10227/Β0012/22-02-2008 της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών & Τελωνιακών θεμάτων, και της Γενικής Δ/σης Φορολογίας Εισοδήματος .

Επειδή τα ποσά € 268.123,34 € 122.941,52 των καταστάσεων –γνωστοποιήσεων με αριθ. πρωτ.,/ 04-12-2014 που υπέβαλλε η προσφεύγουσα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για τις χρήσεις 2009,& 2010 τα οποία αφορούν διαγραφές επισφαλών απαιτήσεων είναι ισόποσα με τα ποσά των εγγραφών του λογ. 44.11 «προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» ,ενώ η υποβληθείσα με αριθ. πρωτ./ 04-12-2014 γνωστοποίηση για την χρήση 2008 με ποσό € 252.650,09 το οποίο είναι μικρότερο κατά € 2.900,43 από το υπόλοιπο του ανωτέρω, διότι στην εν λόγω γνωστοποίηση δεν συμπεριέλαβε τα ποσά: 1.174,44 € και 1.725,99 € για τους πελάτες της και αντίστοιχα.

Επειδή με τις ανωτέρω γνωστοποιήσεις δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και για την εκπρόθεσμη υποβολή αυτής δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 1 και 19 παρ.3 του ν. 4174/2013 και μπορούν να υποβληθούν εκπροθέσμως και μετά την

έκδοση εντολής ελέγχου και βέβαια μέχρι την καταχώρηση στα οικεία βιβλία της κλήσης του άρθρου 62 παρ.4 ή του σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013.

Επειδή από τα στοιχεία που προσκομίστηκαν με το υπ' αριθ. πρωτ.ΔΕΔ..... ΕΙ /11-05-2015 ΥΠΟΜΝΗΜΑ (Ισολογισμοί 2006-2010 , ισοζύγια 2009-2010 , λογ/μος αναλυτικού καθολικού 53.01. «μερίσματα πληρωτέα ») δεν προκύπτει ουδεμία εγγραφή χρέωσης-πίστωσης και μεταφοράς από το λογ.44.11 «προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» , κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ουδεμία διανομή αποθεματικών από προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων πραγματοποιήθηκε , γίνεται αποδεκτός.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου κατά τα λοιπά τις λογιστικές διαφορές και την κεφαλαιοποίηση κερδών όπως αυτές καταγράφονται στην από 17/09/2014 έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση επιβολής κρίνονται βάσιμες , αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή ως προς αυτού πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή για τις λοιπές λογιστικές διαφορές οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 27/01/2015 έκθεση ελέγχου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ. επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος , και φόρου κεφαλαιοποίησης κερδών κρίνονται βάσιμες , αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή ως προς τα παραπάνω πρέπει να απορριφθεί.

Κατόπιν αυτών :

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **μερική αποδοχή** της από **02-03-2015** και με αρ. πρωτ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «» με ΑΦΜ : που έχει έδρα στο επί της οδού ως εξής.

A) ΟΙΚΟΝ. ΕΤΟΣ 2008

A 1) ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Την απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής με αριθ..... / 02-03-2015 ως προς τις λογιστικές διαφορές οικ. έτους 2008 .

Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους 2008 (Διαχ/κης περιόδου 1/1-31/12/2007) και βάσει της παρούσας απόφασης.

Συνολικά φορολογητέα εισοδήματα βάσει δήλωσης	797.139,52
---	------------

Φορολογητέα εισοδήματα βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ	888.214,71
Φορολογητέο εισόδημα βάσει της παρούσας απόφασης	888.214,71

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης:

	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης Δ.Ε.Δ	Φορολογική υποχρέωση
Φόρος	48.539,13	71.307,93	71.307,93	22.768,80
Προκαταβολή Φόρου	129.535,17	129.535,17	129.535,17	0,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	0,00	27.322,56	27.322,56	27.322,56
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ φόρων	178.074,30	228.165,66	228.165,66	50.091,36

Β.) ΟΙΚΟΝ. ΕΤΟΣ 2009

Β1) ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Την απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής με αριθ. / 02-03-2015 ως προς τις λογιστικές διαφορές του οικ. έτους 2009.

Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους 2009 (Διαχ/κης περιόδου 1/1-31/12/2008) και βάσει της παρούσας απόφασης.

Συνολικά φορολογητέα εισοδήματα βάσει δήλωσης	773.105,76
Φορολογητέα εισοδήματα βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ	858.184,38
Φορολογητέο εισόδημα βάσει της παρούσας απόφασης	858.184,38

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης:

	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης Δ.Ε.Δ	Φορολογική υποχρέωση
Φόρος	63.741,27	85.010,93	85.010,93	21.269,66
Προκαταβολή Φόρου	154.621,15	154.621,15	154.621,15	0,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	0,00	25.523,59	25.523,59	25.523,59

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ φόρων	218.362,42	265.155,67	265.155,67	46.793,25

B2) ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ (ΑΡΘΡΟ 106 ΠΑΡ.4 Ν.2238/94)

Την μερική αποδοχή της ενδικοφανούς προσφυγής με αριθ. / 02-03-2015 ως προς το αφορολόγητο αποθεματικό του λογ.44.11 «προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» και την τροποποίηση της προσβαλλόμενης με αριθ...../27-01-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτος 2009 ως εξής :

Φορολογητέα εισοδήματα Οικ. έτους 2009 (Διαχ/κης περιόδου1/1-31/12/2008) και βάσει της παρούσας απόφασης.

Διανεμηθέντα αφορολόγητα αποθεματικά βάσει δήλωσης	0,00
Διανεμηθέντα αφορολόγητα αποθεματικά βάσει ελέγχου	210.077,15
Διανεμηθέντα αφορολόγητα αποθεματικά της παρούσας απόφασης	2.900,83

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης:

	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης Δ.Ε.Δ	Φορολογική υποχρέωση
Φόρος	0,00	52.519,29	725,21	725,21
Πρόσθετος φόρος μη υποβολής	0,00	63.023,15	870,25	870,25
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ φόρων	0,00	115.542,44	1.595,46	1.595,46

Γ.) ΟΙΚΟΝ. ΕΤΟΣ 2010

Γ1) ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Την απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής με αριθ. / 02-03-2015 ως προς τις λογιστικές διαφορές του οικ. έτους 2010.

Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους 2010 (Διαχ/κης περιόδου1/1-31/12/2009) και βάσει της παρούσας απόφασης.

Συνολικά φορολογητέα εισοδήματα βάσει δήλωσης	1.182.850,33
Φορολογητέα εισοδήματα βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ	1.248.797,59

Φορολογητέο εισόδημα βάσει της παρούσας απόφασης	1.248.797,59
--	--------------

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης:

	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης Δ.Ε.Δ	Φορολογική υποχρέωση
Φόρος	141.091,43	157.578,25	157.578,25	16.486,82
Προκαταβολή Φόρου	236.570,06	236.570,06	236.570,06	0,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	0,00	18.794,97	18.794,97	18.794,97
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ φόρων	377.661,49	412.943,28	412.943,28	35.281,79

Γ2) ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ (ΑΡΘΡΟ 106 ΠΑΡ.4 Ν.2238/94)

Την αποδοχή της ενδικοφανούς προσφυγής με αριθ. / 02-03-2015 ως προς το αφορολόγητο αποθεματικό του λογ.44.11 «προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» και την τροποποίηση της προσβαλλόμενης με αριθ...../27-01-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτος 2010 ως εξής :

Φορολογητέα εισοδήματα Οικ. έτους 2010 (Διαχ/κης περιόδου 1/1-31/12/2009)και βάσει της παρούσας απόφασης.

Διανεμηθέντα αφορολόγητα αποθεματικά βάσει δήλωσης	0,00
Διανεμηθέντα αφορολόγητα αποθεματικά βάσει ελέγχου	159.827,75
Διανεμηθέντα αφορολόγητα αποθεματικά της παρούσας απόφασης	0,0

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης:

	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης Δ.Ε.Δ	Φορολογική υποχρέωση
Φόρος	0,00	39.956,94	0,00	0,00
Πρόσθετος φόρος μη υποβολής	0,00	47.948,33	0,00	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ φόρων	0,00	87.905,27	0,00	0,00

Γ3) ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟ ΦΟΡΟ ΕΠΙ ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗΣ ΚΕΡΔΩΝ
(ΑΡΘΡΟ 106 ΠΑΡ.4 Ν.2238/94)

Την απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής με αριθ. / 02-03-2015 ως προς την κεφαλαιοποίηση κερδών του οικ. έτους 2010 ως εξής :

Φορολογητέα εισοδήματα Οικ. έτους 2010 (Διαχ/κης περιόδου 1/1-31/12/2009) και βάσει της παρούσας απόφασης.

Κεφαλαιοποιούμενα κέρδη βάσει δήλωσης	0,00
Κεφαλαιοποιούμενα κέρδη βάσει ελέγχου	405.000,00
Κεφαλαιοποιούμενα κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης	405.000,00

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης:

	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης Δ.Ε.Δ	Φορολογική υποχρέωση
Φόρος	0,00	40.500,00	40.500,00	40.500,00
Πρόσθετος φόρος μη υποβολής	0,00	48.600,00	48.600,00	48.600,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ φόρων	0,00	89.100,00	89.100,00	89.100,00

Δ.) ΟΙΚΟΝ. ΕΤΟΣ 2011

Δ1) ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Την απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής με αριθ. / 02-03-2015 ως προς τις λογιστικές διαφορές του οικ. έτους 2011.

Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους 2011 (Διαχ/κης περιόδου 1/1-31/12/2010)και βάσει της παρούσας απόφασης.

Συνολικά φορολογητέα εισοδήματα βάσει δήλωσης	1.146.565,36
Φορολογητέα εισοδήματα βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ	1.190,438,08
Φορολογητέο εισόδημα βάσει της παρούσας απόφασης	1.146.565,36

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης:

	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης Δ.Ε.Δ	Φορολογική υποχρέωση
Φόρος	38.605,63	49.135,08	49.135,08	10.529,45
Προκαταβολή Φόρου	220.140,55	220.140,55	220.140,55	0,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	0,00	9.476,51	9.476,51	9.476,51
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ φόρων	258.746,18	278.752,14	278.752,14	20.005,96

Δ2) ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ (ΑΡΘΡΟ 106 ΠΑΡ.4 Ν.2238/94)

Την αποδοχή της ενδικοφανούς προσφυγής με αριθ. / 02-03-2015 ως προς το αφορολόγητο αποθεματικό του λογ.44.11 «προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» και την τροποποίηση της προσβαλλόμενης με αριθ...../27-01-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτος 2011 ως εξής :

Φορολογητέα εισοδήματα Οικ. έτους 2011 (Διαχ/κης περιόδου1/1-31/12/2010)και βάσει της παρούσας απόφασης.

Διανεμηθέντα αφορολόγητα αποθεματικά βάσει δήλωσης	0,00
Διανεμηθέντα αφορολόγητα αποθεματικά βάσει ελέγχου	66.025,67
Διανεμηθέντα αφορολόγητα αποθεματικά της παρούσας απόφασης	0,0

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης:

	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης Δ.Ε.Δ	Φορολογική υποχρέωση
Φόρος	0,00	15.846,16	0,00	0,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας /μη υποβολής	0,00	19.015,39	0,00	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ φόρων	0,00	34.861,55	0,00	0,00

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

α.α.

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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).