



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη: 16/05/2019
Αριθμός απόφασης: 1139

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313 - 333267
ΦΑΞ : 2313 - 333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την αριθ. ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **16/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με διακριτικό τίτλο «.....» με **ΑΦΜ:**, που εδρεύει στην, Τ.Κ., νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά των : α) με αριθμ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012), β) με αριθμ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013) και γ) με αριθμ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού

φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης Α7 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **16/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **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 αριθμό/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 24,24 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 22,74 €, ήτοι, συνολικό ποσό **46,98 €**.

Με την αριθμό/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 81.026,20 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 76.002,58 €, ήτοι, συνολικό ποσό **157.028,78 €**.

Με την αριθμό/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος διαφορά φόρου ύψους 4.274,28 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4174/2013, ύψους 1.282,28 €, ήτοι, συνολικό ποσό **5.556,56 €**.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος διαχειριστικών χρήσεων 2012 και 2013 και φορολογικού έτους 2014, της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, δυνάμει της με αριθμ./2018 εντολής ελέγχου. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι η προσφεύγουσα, υπέβαλε την με αριθμ./2013 δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων οικονομικού έτους 2013, με την οποία μετέφερε ζημία προηγούμενης χρήσης (2011), ποσού 550.350,93 €. Την ως άνω μεταφερόμενη ζημία δεν αναγνώρισε ο έλεγχος, καθότι, αυτή δηλώθηκε με την αριθμ. καταχ./2013 δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2012, η οποία υποβλήθηκε εκπρόθεσμα και μετά το τέλος του οικείου οικονομικού έτους και ως εκ τούτου σύμφωνα με τα οριζόμενα

των συνδυαστικών διατάξεων των άρθρων 4 και 61 του 2238/1994 καθώς, και των εγκυκλίων 1097614/11096ΠΕ/Β0012/24-01-2008 και 1027178/10254/Β0012/ΠΟΛ.1052/15-3-2007, του Υπουργείου Οικονομικών, η προσφεύγουσα στερείται του δικαιώματος μεταφοράς για συμψηφισμό της ζημίας που προέκυψε κατά το οικονομικό έτος 2012.

Επίσης, από τον ίδιο έλεγχο προέκυψαν οι κάτωθι λογιστικές διαφορές :

Λογιστικές Διαφορές διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012

Κωδικός	Περιγραφή	Συνολικό ποσό δαπάνης	Συνολικό ποσό φορολογικής αναμόρφωσης δήλωσης	Λογιστική Διαφορά
64.00.0000	Έξοδα κινήσεως με μέσα οικ.μον.0%	8.882,50	6.345,66	2.536,84
62.04.2523	Ενοίκια μισθωμάτων leasing 23%	1.285,65		1.285,65
63.03.0000	Τέλη κυκλοφορίας αυτοκινήτων επιβατικών	1.120,00	0,00	1.120,00
63.03.0001	Φόροι-Τέλη αυτοκινήτων φορτηγών	1.425,00	0,00	1.425,00
63.98.0400	Χαρτόσημο εσόδων από τόκους	165,33	0,00	165,33
63.98.9900	Λοιποί φόροι-τέλη	1.430,02	0,00	1.430,02
64.02.0023	Διαφημίσεις από τον τύπο ΦΠΑ 23%	1.500,00	0,00	1.500,00
64.01.0000	Έξοδα ταξιδίων εσωτερικού	2.306,35	0,00	2.306,35
64.01.0100	Έξοδα ταξιδίων εξωτερικού	9.912,79	4.002,93	5.909,86
64.01..1100	Έξοδα ταξιδίων εξωτερικού Ε.Ε.	1.176,87	0,00	1.176,87
62.03.0023	Τηλεφωνικά-τηλεγραφικά 23%	3.831,13	0,00	3.831,13
81.00.0000	Φορολογικά πρόστιμα & προσαυξήσεις	543,40	543,40	0,00
81.00.0100	Προσαυξήσεις εισφορών ασφαλιστικών ταμείων	124,11	124,11	0,00
81.00.9900	Λοιπά έκτακτα και ανόργανα έξοδα	92,66	92,66	0,00
	Τεκμαρτοί τόκοι	13.251,57	0,00	13.251,57
	ΣΥΝΟΛΑ	47.047,38	11.108,76	35.938,62

Λογιστικές Διαφορές διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013

Κωδικός	Περιγραφή	Συνολικό ποσό δαπάνης	Συνολικό ποσό φορολογικής αναμόρφωσης δήλωσης	Λογιστική Διαφορά
64.00.0000	Έξοδα κινήσεως με μέσα οικ.μον.0%	16.346,23	16.346,23	0,00
62.05.0100	Ασφάλιστρα μεταφορικών μέσων-φορτηγών	282,49	282,49	0,00
63.98.9900	Λοιποί φόροι-τέλη	1.517,61	1.446,38	87,81
64.02.0023	Διαφημίσεις από τον τύπο ΦΠΑ 23%	800,00	800,00	0,00
64.02.0723	Διάφορα έξοδα προβολής δια λοιπών Μ.23%	574,00	574,00	0,00

64.01.0000	Έξοδα ταξιδίων εσωτερικού	3.351,51	3.351,51	0,00
64.01.0100	Έξοδα ταξιδίων εξωτερικού	1.510,00	1.510,00	0,00
62.03.0023	Τηλεφωνικά-τηλεγραφικά 23%	2.359,88	2.359,88	0,00
81.00.0000	Φορολογικά πρόστιμα & προσαυξήσεις	1.245,23	1.245,23	0,00
81.00.0100	Προσαυξήσεις εισφορών ασφαλιστικών ταμείων	113,34	113,34	0,00
	Τεκμαρτοί τόκοι	46.244,86	0,00	46.244,86
	ΣΥΝΟΛΑ	74.345,15	28.012,48	46.332,67

Λογιστικές Διαφορές ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2014

Κωδικός	Περιγραφή	Συνολικό ποσό δαπάνης	Συνολικό ποσό φορολογικής αναμόρφωσης δήλωσης	Λογιστική Διαφορά
64.00.0000	Έξοδα κινήσεως με μέσα οικ.μον.0%	4.739,03	4.729,76	9,27
63.03.0000	Τέλη κυκλοφορίας αυτ. επιβατικών	880,00	880,00	0,00
63.98.9900	Λοιποί φόροι-τέλη	3.615,53	3.615,53	0,00
64.02.0600	Έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας	228,85	228,85	0,00
64.01.0000	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ	4.433,51	4.433,51	0,00
64.01.0100	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	1.240,14	1.240,14	0,00
62.03.0023	ΤΗΛΕΦΩΝΙΚΑ-ΤΗΛΕΓΡΑΦΙΚΑ 23%	1.733,68	1.733,68	0,00
81.00.0000	Φορολογικά πρόστιμα & προσαυξήσεις	614,40	614,40	0,00
81.00.0400	Φόροι-Τέλη προηγούμενων χρήσεων	2.559,41	2.559,41	0,00
	ΣΥΝΟΛΑ	20.044,55	20.035,28	9,27

Ενόψει των διαπιστώσεων ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 19-12-2018 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία της προσφεύγουσας επαρκή, δεδομένου ότι οι διαπιστωθείσες παραλείψεις δεν κατέστησαν ανέφικτο τον έλεγχο των βιβλίων και ο προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων έγινε με λογιστικό τρόπο, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, περί λογιστικού προσδιορισμού και των διατάξεων του άρθρου 21 του ν. 4172/2013.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου και έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.
2. Εφαρμογή των ηπιότερων νόμων 4172/2013, 4174/2013 και της ΠΟΛ. 1088/2016, όπου σύμφωνα με τις νεότερες διατάξεις, η ζημία δεν απαιτείται να έχει αναγραφεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους που προέκυψε, αλλά

αυτή μπορεί να δηλωθεί οποτεδήποτε, μέσα στην πενταετία, με την υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης.

3. Παντελής έλλειψη αιτιολογίας σχετικά με την απόρριψη των δαπανών – εξόδων κινήσεως, μισθωμάτων, χαρτοσήμων διαφήμισης, ταξιδίων, τηλεφωνικών δαπανών και τεκμαρτών τόκων δανείων.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί εσφαλμένης εφαρμογής του νόμου και έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων :

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 4 του 2238/1994** ορίζεται ότι: «3.Για να βρεθεί το συνολικό εισόδημα, αθροίζονται τα επί μέρους εισοδήματα των κατηγοριών Α' έως Ζ' της προηγούμενης παραγράφου τα οποία αποκτώνται από κάθε φυσικό πρόσωπο είτε κατά το οικονομικό έτος το προηγούμενο από τη φορολογία, είτε κατά το ημερολογιακό ή διαχειριστικό ή γεωργικό έτος το οποίο έληξε μέσα στο προηγούμενο από τη φορολογία οικονομικό έτος. Κατά την άθροιση αυτή συμψηφίζονται τα θετικά και αρνητικά στοιχεία των επί μέρους εισοδημάτων. Ειδικά, το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές και γεωργικές επιχειρήσεις, που προκύπτει από βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) που τηρούνται επαρκώς και ακριβώς, αν δεν καλύπτεται με συμψηφισμό θετικού στοιχείου εισοδήματος άλλης πηγής, είτε γιατί δεν υπάρχει τέτοιο στοιχείο εισοδήματος είτε γιατί αυτό που υπάρχει είναι ανεπαρκές, μεταφέρεται για να συμψηφισθεί ολόκληρο στην πρώτη περίπτωση ή κατά το υπόλοιπο αυτού στη δεύτερη, διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη κατά το υπόλοιπο που απομένει κάθε φορά, με την προϋπόθεση ότι κατά τα έτη αυτά τα βιβλία του υπόχρεου τηρούνται επαρκώς και ακριβώς.

Τα παραπάνω εφαρμόζονται αναλόγως και για το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις που προκύπτει από επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., το οποίο μεταφέρεται για να συμψηφισθεί διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη. Οι διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται και για το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 61 του 2238/1994** ορίζεται ότι: «1.....Παράλειψη του υπόχρεου να επιδώσει μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους δήλωση, στην οποία αναγράφεται η ζημία που προέκυψε στο ίδιο οικονομικό έτος, του στερεί το δικαίωμα συμψηφισμού, που ορίζεται από την παράγραφο 3 του άρθρου 4.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του **άρθρου 101 του ν. 2238/1994** ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκεινται: α) **Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες.** β) Οι δημόσιες και δημοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα. γ) Οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους. δ) Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιοδήποτε τύπο

εταιρίας, καθώς και οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων. ε) Οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης. στ) Οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 105 του 2238/1994** ορίζεται ότι: « Οι διατάξεις των άρθρων 4 παράγραφοι 3, 4 και 7, 32, 34 με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 12 του άρθρου αυτού, 35, 36 και 38 εφαρμόζονται αναλόγως και για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101.

Ειδικά για το ποσό της ζημίας νομικού προσώπου της παραγράφου 1 του άρθρου 101, που αποσβέσθηκε με ειδική προς τούτο μείωση του μετοχικού ή εταιρικού κεφαλαίου αυτού, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 4.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 107 του 2238/1994** ορίζεται ότι: « 1.Κάθε νομικό πρόσωπο του άρθρου 101 υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση φόρου εισοδήματος στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας. Επίσης σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος υποχρεούνται και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που έχουν στην κυριότητα τους ακίνητο στην Ελλάδα, ανεξάρτητα αν προκύπτει ή όχι εισόδημα από αυτό..... 3. Οι διατάξεις του τέταρτου εδαφίου και της περίπτωσης ι' της παραγράφου 1, καθώς και των παραγράφων 4, 5 και 6 του άρθρου 61 εφαρμόζονται ανάλογα και στα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101.»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1052/15-03-2007, κοινοποιήθηκαν ορισμένες διατάξεις του Ν. 3522/2006 που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων. Συγκεκριμένα στο άρθρο 9 της ως άνω ΠΟΛ. ορίζεται ότι : «1. Με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού αντικαταστάθηκε το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 61 του ν.2238/1994, αναφορικά με την υποχρέωση των επιχειρήσεων για δήλωση της ζημίας και στα επόμενα οικονομικά έτη από αυτό που είχε προκύψει, προκειμένου να διατηρήσουν το δικαίωμα συμψηφισμού με κέρδη επομένων χρήσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2238/1994.

Ειδικότερα, με τις αντικατασταθείσες διατάξεις οριζόταν, ότι «παράλειψη του υπόχρεου να επιδώσει μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους δήλωση που αναγράφει τη ζημία που προέκυψε στο ίδιο ή τα προηγούμενα αυτού οικονομικά έτη, του στερεί το δικαίωμα να τη συμψηφίσει με εισοδήματα του ίδιου και των επομένων ετών. Η Διοίκηση ερμηνεύοντας τις διατάξεις αυτές, είχε δεχθεί ότι, για να μη χάσει το δικαίωμα μεταφοράς της ζημίας της μία επιχείρηση θα έπρεπε να δηλώνει αυτή και με τις δηλώσεις των επομένων οικονομικών ετών, έστω και αν στα έτη αυτά είχε προκύψει ζημίες από τα βιβλία της. Αντίθετα, το ΣτΕ έκρινε (απόφαση 3431/1997) ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση αρκούσε η εμπρόθεσμη δήλωση της ζημίας μόνο κατά το οικονομικό έτος που προέκυψε και όχι και στα επόμενα οικονομικά έτη που η επιχείρηση είχε επίσης ζημία. Ενόψει των ανωτέρω αντίθετων απόψεων, με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού, τροποποιήθηκε το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 61 του ν.2238/1994, με συνέπεια οι επιχειρήσεις να διατηρούν το δικαίωμα μεταφοράς της ζημίας που προέκυψε από επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. στα επόμενα έτη, εφόσον η ζημία έχει δηλωθεί

μέχρι το τέλος του οικονομικού έτους που προέκυψε, χωρίς να απαιτείται η δήλωση της ζημίας αυτής και με τις δηλώσεις των επομένων οικονομικών ετών, όταν τα αποτελέσματα είναι ζημιογόνα.»

Επειδή, στην συγκεκριμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα στις 3/9/2013 και πάντως μετά το πέρας του οικείου οικονομικού έτους, την υπ' αρ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2012 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2011-31/12/2011), με την οποία δήλωσε φορολογητέες ζημίες ύψους 550.350,93 €, βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων δεν δύναται να μεταφέρει για συμψηφισμό την ως άνω ζημιά στην επόμενη χρήση, καθόσον, για να τύχει συμψηφισμού, θα έπρεπε η προσφεύγουσα να δηλώσει τη ζημιά αυτή, μέχρι τη λήξη του οικονομικού έτους 2012. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης εφαρμογής του νόμου δεν ευσταθεί και απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό της εφαρμογής των ευνοϊκότερων διατάξεων του ν. 4172/2013, επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, **η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της.** Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 4 του 2238/1994** ορίζεται ότι: «3.Για να βρεθεί το συνολικό εισόδημα, αθροίζονται τα επί μέρους εισοδήματα των κατηγοριών Α' έως Ζ' της προηγούμενης παραγράφου τα οποία αποκτώνται από κάθε φυσικό πρόσωπο είτε κατά το οικονομικό έτος το προηγούμενο από τη φορολογία, είτε κατά το ημερολογιακό ή διαχειριστικό ή γεωργικό έτος το οποίο έληξε μέσα στο προηγούμενο από τη φορολογία οικονομικό έτος. Κατά την άθροιση αυτή συμψηφίζονται τα θετικά και αρνητικά στοιχεία των επί μέρους εισοδημάτων. Ειδικά, το αρνητικό στοιχείο (ζημιά) του εισοδήματος από εμπορικές και γεωργικές επιχειρήσεις, που προκύπτει από βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) που τηρούνται επαρκώς και ακριβώς, αν δεν καλύπτεται με συμψηφισμό θετικού στοιχείου εισοδήματος άλλης πηγής, είτε γιατί δεν υπάρχει τέτοιο στοιχείο εισοδήματος είτε γιατί αυτό που υπάρχει είναι ανεπαρκές, μεταφέρεται για να συμψηφισθεί ολόκληρο στην πρώτη περίπτωση ή κατά το υπόλοιπο αυτού στη δεύτερη, διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη κατά το υπόλοιπο που απομένει κάθε φορά, με την προϋπόθεση ότι κατά τα έτη αυτά τα βιβλία του υπόχρεου τηρούνται επαρκώς και ακριβώς.

Τα παραπάνω εφαρμόζονται αναλόγως και για το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις που προκύπτει από επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., το οποίο μεταφέρεται για να συμψηφισθεί διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη. Οι διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται και για το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 61 του 2238/1994** ορίζεται ότι: «1.....Παράλειψη του υπόχρεου να επιδώσει μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους δήλωση, στην οποία αναγράφεται η ζημία που προέκυψε στο ίδιο οικονομικό έτος, του στερεί το δικαίωμα συμψηφισμού, που ορίζεται από την παράγραφο 3 του άρθρου 4.....»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4172/2013 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος» (Α' 167) ορίζεται, ότι: «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα. 2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων: α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, β) **εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα**, γ) εισόδημα από κεφάλαιο και δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ως άνω νόμου ορίζεται ότι : «1. Εάν με τον προσδιορισμό των «κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα» το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας μεταγενέστερου έτους 2... 3. Ζημίες που προκύπτουν στην αλλοδαπή συμψηφίζονται μόνον με επιχειρηματικά κέρδη που προκύπτουν στην αλλοδαπή κατά το τρέχον ή μελλοντικό φορολογικό έτος....4....5 . Εάν στη διάρκεια ενός φορολογικού έτους η άμεση ή έμμεση ιδιοκτησία του μετοχικού κεφαλαίου ή τα δικαιώματα ψήφου μιας επιχείρησης μεταβληθούν σε ποσοστό που υπερβαίνει το τριάντα τρία τοις εκατό (33%) της αξίας ή του αριθμού τους, η μεταφορά σύμφωνα με το παρόν άρθρο παύει να έχει εφαρμογή στις ζημίες που είχε η επιχείρηση αυτή κατά το εν λόγω φορολογικό έτος και τα προηγούμενα πέντε (5) έτη, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι η μεταβολή της ιδιοκτησίας έγινε αποκλειστικά για εμπορικούς ή επιχειρηματικούς λόγους και όχι με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 72** (Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη ισχύος), ορίζεται ότι: «1. Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 71 του νόμου αυτού ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων του άρθρου αυτού.....26. Από την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του ν. 2238/1994 (Α' 151),

συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου.»

Επειδή, περαιτέρω με την ΠΟΛ. 1088/24-6-2016, με την οποία δόθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 1 - 4 του άρθρου 27 του ν.4172/2013 περί μεταφοράς ζημιών, ορίζεται ότι : «διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 27 περί μεταφοράς ζημιών εφαρμόζονται για φορολογικές ζημιές που προκύπτουν στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά. Επομένως, προκειμένου για ζημιές που προέκυψαν σε χρήσεις με έναρξη πριν την 1.1.2014, θα έχουν εφαρμογή οι προϋποθέσεις των διατάξεων εκείνων που ίσχυαν κατά τον χρόνο που γεννήθηκαν οι υπόψη ζημιές, ήτοι των άρθρων 4 και 61 του ν.2238/1994.»

Στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή του ηπιότερου νόμου, δεδομένου ότι υφίσταται ρητή πρόβλεψη τόσο στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου νόμου, όσο και στις ερμηνευτικές εγκυκλίους του, σύμφωνα με τις οποίες, για ζημιές που προέκυψαν σε χρήσεις με έναρξη πριν την 1.1.2014, τυγχάνουν εφαρμογής οι προϋποθέσεις των διατάξεων εκείνων που ίσχυαν κατά τον χρόνο που γεννήθηκαν οι υπόψη ζημιές, ήτοι των άρθρων 4 και 61 του ν.2238/1994 και συνεπώς ο προβαλλόμενος ισχυρισμός, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό περί μη αιτιολογημένης απόρριψης των δαπανών – εξόδων κινήσεως, μισθωμάτων, χαρτοσήμων διαφήμισης, ταξιδίων, τηλεφωνικών δαπανών και τεκμαρτών τόκων δανείων

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013** ορίζεται ότι: «*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 εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.*».

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

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 65 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή*

οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη επιβολής προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης επιβολής προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής. (ΣτΕ 1542/2016, 4596/2012, ΣτΕ 190/2015, ΣτΕ 2170/2003, ΣτΕ 190/2005, ΣτΕ 189/2005).

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην εκδοθείσα πράξη αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της καταλογιστικής πράξης συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι : « Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος:

α) των γενικών εξόδων διαχείρισης,..., β) Των δαπανών για τη συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών γενικά εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων. Ειδικά για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης με κυλινδρισμό μέχρι χίλια εξακόσια (1.600) κυβικά εκατοστά, εκπίπτουν οι δαπάνες συντήρησης, επισκευής, κυκλοφορίας και αποσβέσεων και τα μισθώματα που καταβάλλονται σε εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης ή οποιονδήποτε τρίτο, σε ποσοστό εβδομήντα τοις εκατό (70%) του ύψους αυτών, εφόσον τα αυτοκίνητα αυτά χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης. Για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού εκπίπτει, με τις ίδιες προϋποθέσεις, ποσοστό τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) των πιο πάνω δαπανών....., γ), δ)...., ε) Των ποσών των κάθε είδους φόρων, τελών και δικαιωμάτων, που βαρύνουν την επιχείρηση. Ως χρόνος έκπτωσης λογίζεται ο χρόνος της καταβολής αυτών υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων. Δεν εκπίπτουν οι τυχόν καταβαλλόμενοι από την επιχείρηση κάθε είδους φόροι που βαρύνουν τρίτους, με εξαίρεση τον ειδικό φόρο τραπεζικών εργασιών που επιβάλλεται επί των πάσης

φύσεως ωφελειών από μετοχικούς τίτλους., στ) Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για δαπάνες ταξιδιών 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 αναγνωρίζονται μέχρι του ποσού που αντιστοιχεί στο κόστος διαμονής. Οι διατάξεις της περίπτωσης αυτής ισχύουν με την προϋπόθεση ότι ο σκοπός του ταξιδιού συνδέεται με την ασκούμενη δραστηριότητα της επιχείρησης.....

20. Δαπάνες που εμπίπτουν στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, εκτός εκείνων που ρητά μνημονεύονται σε αυτό, για τις οποίες έχει γίνει δεκτό με διοικητικές λύσεις και με τη δικαστηριακή νομολογία ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα βάσει των διατάξεων του άρθρου αυτού, περιλαμβάνονται σε απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών. Η αναγνώριση των οριζόμενων στην απόφαση αυτή δαπανών είναι δεσμευτική για τις ελεγκτικές υπηρεσίες.... ψ) Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για έξοδα κινητής τηλεφωνίας για λογαριασμούς που ανήκουν στην επιχείρηση και με την προϋπόθεση ότι οι λογαριασμοί αυτοί δεν θα υπερβαίνουν τον αριθμό των απασχολούμενων στην επιχείρηση υπαλλήλων αυτής. Από το συνολικό ποσό αυτής της δαπάνης ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.»

Επειδή, για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. και την αναγνώριση της έκπτωσης των δαπανών πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι εξής προϋποθέσεις: α) η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική, β) η δαπάνη να είναι παραγωγική, γ) η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.), δ) η δαπάνη να είναι βέβαιη, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, ε) η δαπάνη να έχει σκοπό την απόκτηση εισοδήματος, στ) η δαπάνη να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων), ζ) η πραγματοποίηση της δαπάνης να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.), και η) η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία [Ανάλυση - Ερμηνεία Κώδικα Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων - 11^η έκδοση - 2008, σελ. 2215, Δημ. Σταματόπουλος].

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. δ' της παρ. 6 του άρθρου 9 του Ν.2880/2001 (ΦΕΚ 9/Α'), το οφειλόμενο τέλος για διαφημίσεις της κατηγορίας Δ' της παρ. 1 του άρθρου 15 του Β.Δ. της 24.9/20.10.1958, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζεται ότι : « Για διαφημίσεις που γίνονται με ημερολόγια, δώρα, έντυπα, κάθε είδους παραστάσεις ή λέξεις σε αυτοκόλλητα ή είδη με διαφημιστικές παραστάσεις ή λέξεις ή με άλλο παρόμοιο τρόπο, καθώς και για διαφημίσεις που γίνονται από τον αέρα με οποιονδήποτε τρόπο, το τέλος ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί της δαπάνης διαφήμισης. Τα ένθετα διαφημιστικά φυλλάδια, που διανέμονται μαζί με τις εφημερίδες και τα περιοδικά, υπόκεινται στο ανωτέρω τέλος διαφήμισης. β. Η προβολή προϊόντων σε χώρους καταστημάτων, που γίνεται είτε με την τοποθέτηση τους σε ειδικά σημεία εντός του καταστήματος είτε με έντυπα, δώρα, επιγραφές κάθε είδους είτε με άλλο παρόμοιο τρόπο, θεωρείται διαφήμιση και υπόκειται σε τέλος διαφήμισης, βάσει των εκδιδόμενων από τα καταστήματα τιμολογίων παροχής υπηρεσιών. Το τέλος υπολογίζεται με συντελεστή 2% επί της διαφημιστικής δαπάνης που καταβάλλεται για τις πράξεις αυτές.,γ. Η απόδοση του

τέλους, για όλες τις ενέργειες της κατηγορίας αυτής, γίνεται πάντοτε από τον διαφημιζόμενο, μέχρι τη λήξη προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Η καταβολή πραγματοποιείται σε οποιοδήποτε γραφείο του Ταμείου Παρακαταθηκών και Δανείων λειτουργεί σε Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.) και αποδεικνύεται με την παροχή ανάλογου παραστατικού στοιχείου (διπλότυπου). Το σύνολο των ποσών που εισπράττονται αποτελεί πόρο ειδικού λογαριασμού, που τηρείται στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων και αποδίδεται στους δήμους και κοινότητες. Με απόφαση του Υπουργού Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, η οποία εκδίδεται ύστερα από γνώμη της Κ.Ε.Δ.Κ.Ε., καθορίζονται η διαδικασία, ο χρόνος, ο τρόπος, τα κριτήρια και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια, για την απόδοση των τελών στους Ο.Τ.Α. α' βαθμίδας. δ. Ως δαπάνη διαφήμισης για τις διαφημίσεις της παρούσας κατηγορίας είναι το ποσό που καταβάλλεται από τον διαφημιζόμενο για τη διενέργεια της διαφήμισης, με βάση το φορολογικό στοιχείο που πρέπει να εκδίδεται για κάθε περίπτωση. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλόμενων τελών οι σχετικές δαπάνες διαφήμισης δεν αναγνωρίζονται ως εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδα, κατά τις φορολογικές διατάξεις.»

Επειδή, εξάλλου, με τις διατάξεις της παρ. 9 του άρθρου 12 του ν. 2328/1995, ορίζεται ότι : «.....Σε περίπτωση που δεν έχουν καταβληθεί ο ειδικός φόρος επί των διαφημίσεων, το αγγελιόσημο και τυχόν άλλες επιβαρύνσεις που αντιστοιχούν στις συγκεκριμένες συναλλαγές δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τη φορολογία εισοδήματος οι σχετικές δαπάνες.»

Επειδή, με το [άρθρο 25 παρ. 3](#) του ν. [2238/1994](#) ορίζεται ότι: «Κάθε δάνειο που συνομολογείται μεταξύ ιδιωτών ή παρέχεται από εταιρία προς τα μέλη της ή τρίτους, λογίζεται ότι συνάπτεται με ελάχιστο επιτόκιο αυτό που ισχύει για τα έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας κατά το χρόνο σύναψης του δανείου».

Επειδή, με την [ΠΟΛ.1042/1993](#), αναφορικά με την προαναφερθείσα διάταξη, διευκρινίστηκε ότι: «Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 προβλέπεται ότι κάθε δάνειο που συνομολογείται μεταξύ ιδιωτών ή παρέχεται από εταιρεία προς τα μέλη της ή σε τρίτους, λογίζεται ότι συνάπτεται με ελάχιστο επιτόκιο αυτό που ισχύει για τα έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας, κατά το χρόνο σύναψης του δανείου.

Από τις διατάξεις αυτές προκύπτει ότι δεν παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να ανταποδείξει ότι το δάνειο έχει συναφθεί με επιτόκιο μικρότερο του επιτοκίου των εντόκων γραμματίων του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας ή ατόκως,... Επομένως, αν μία εταιρεία, οποιασδήποτε νομικής μορφής, δεν έχει καταχωρήσει στα βιβλία της κανένα ποσό τόκων για το δάνειο που χορήγησε ή καταχώρησε μικρότερο ποσό τόκων από αυτό που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, υποχρεούνται με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, να αναμορφώσει τα προκύψαντα βάσει βιβλίων αποτελέσματα, προσθέτοντας σε αυτά με τη μορφή λογιστικής διαφοράς ολόκληρο το ποσό των τόκων ή την επί πλέον διαφορά αυτών κατά περίπτωση.»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1005/14-01-2005, με θέμα «Εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα

των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία», ορίζεται μεταξύ άλλων, την ενότητα Δαπάνες διαφήμισης γενικά ότι : «1. Τα ποσά των δαπανών διαφήμισης που βαρύνουν την επιχείρηση, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, κατά το έτος της έκδοσης του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ.1, περ. ιδ) 2. Η δαπάνη διαφήμισης που καταβάλλει επιχείρηση εκπίπτει, από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον το σχετικό τέλος διαφήμισης έχει καταβληθεί το αργότερο μέχρι τη λήξη της προθεσμίας, εντός της οποίας πρέπει να υποβληθεί η δήλωση φόρου εισοδήματος για τη χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιήθηκε η δαπάνη αυτή. (1028226/10385/B0012/23-3-2000)[.....].

Η έκπτωση των τόκων δανείων επιτρέπεται μόνο εφόσον τα δάνεια διατίθενται για τις ανάγκες της επιχείρησης και όχι για τη θεραπεία προσωπικών αναγκών του επιχειρηματία ή των προσώπων που μετέχουν στην επιχείρηση ή για την εξυπηρέτηση αναγκών τρίτων. (Σ.τ.Ε. 3404/95, Σ.τ.Ε. 1577/1985)».

Επειδή, με τις διατάξεις της [παρ. 1 του άρθρου 21](#) του ν. [4172/2013](#), ορίζεται ότι: «Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις».

Επειδή ακολούθως με τις διατάξεις του [άρθρου 22](#) του ν. [4172/2013](#), ορίζεται ότι : «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Στην προκειμένη περίπτωση, όπως καταγράφεται στη σελίδα 15, της από 19/12/2018 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, η προσφεύγουσα εταιρία, παρότι δεν έχει στη κυριότητά της επιβατικά αυτοκίνητα, εντούτοις, εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδά της, κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 - 31/12/2012 και για το φορολογικό έτος 2014, δαπάνες αυτοκινήτων (συντήρηση, λειτουργία, επισκευή, κυκλοφορίας, αποσβέσεις και μισθώματα ύψους 6.367,49 € και 9,27 €, αντίστοιχα.

Επίσης, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις ελέγχου όπως αυτές αποτυπώνονται στη σελίδα 17 της σχετικής έκθεσης, η προσφεύγουσα εξέπεσε κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012, και κατά το φορολογικό έτος 2014, φόρους και τέλη που βαρύνουν τρίτους (μετόχους), συνολικού ποσού 1.595,35 € και 87,81 €, και σύμφωνα με την περ. ε΄ της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 22381994, αποτελούν λογιστικές διαφορές και πρέπει να αναμορφωθούν με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης.

Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις ελέγχου της σελίδας 20 της σχετικής έκθεσης ελέγχου, η προσφεύγουσα εταιρία, εξέπεσε από τα ακαθάριστά της έσοδα, κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012, δαπάνες διαφήμισης, ύψους 1.500,00 €, χωρίς να έχει καταβληθεί το προβλεπόμενο αγγελιόσημο κατά παράβαση του ν. 2328/1995.

Επιπλέον σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής όπως καταγράφονται στις σελίδες 21 και 22 της έκθεσης, από τον έλεγχο των παραστατικών των λογαριασμών εξόδων εσωτερικού και εξωτερικού, διαπιστώθηκε ότι δαπάνες ταξιδίων συνολικού ποσού ύψους 13.396,01 €, δεν αναγνωρίζονται ως εκπεστές από τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, καθώς δεν αποδείχθηκε ότι ο σκοπός του ταξιδιού συνδέεται με την ασκούμενη δραστηριότητα της επιχείρησης. Επειδή, ποσό ύψους 4.002,93 € είχε αναμορφωθεί με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης, το υπόλοιπο ποσό ύψους 9.393,08 €, χαρακτηρίστηκε ως λογιστική διαφορά ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής, όπως καταγράφονται στις σελίδες 24 και 25 της έκθεσης, στο λογαριασμό «63.03.0023- τηλεφωνικά – τηλεγραφικά με 23%», του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου παρακολουθούνται οι δαπάνες κινητής τηλεφωνίας. Τα ποσά εξόδων αφορούν σε λογαριασμούς κινητών τηλεφώνων οι οποίοι υπερβαίνουν τον αριθμό των απασχολούμενων υπαλλήλων. Από τις συνολικές δαπάνες κινητής τηλεφωνίας ποσού 7.662,26 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση, από τα ακαθάριστα έσοδα, το 50% αυτών, ήτοι, ποσό 3.831,13 €, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. ψ της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994.

Τέλος, σύμφωνα με την από 19/12/2018 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, διαπιστώθηκε, ότι η προσφεύγουσα χορήγησε στον Πρόεδρο και Διευθύνων Σύμβουλο της, κ., δάνειο ποσού 685.504,13 ευρώ για την χρήση 2012 και ποσού 1.020.308,69 ευρώ για την χρήση 2013 και ως εκ τούτου, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 25§3 Ν.2238/1994 και άρθρο 13 του Ν.4142/2013 προκύπτουν τεκμαρτά έσοδα τόκων συνολικού ύψους 13.251,57 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012 και συνολικού ποσού 46.244,86 €, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013, όπως αναλυτικά παρουσιάζονται στις σελίδες 27 – 30 της ως άνω έκθεσης.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 19/12/2018 έκθεση ελέγχου εισοδήματος, της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 16/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ:**
.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενου ποσού με βάση την παρούσα απόφαση:

1) Επί της υπ' αρ./2018 οριστικής Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012)

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά	-586.168,33	121,22	121,22	-586.289,55
Κύριος φόρος		24,24	24,24	24,24
Πρόσθετος φόρος (αρ.49 Ν. 4509/17)		22,74	22,74	22,74
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	17,37	17,37	17,37	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτ/μου	3,47	3,47	3,47	0,00
Πρόσθετος φόρος στα τέλη χαρ/μου	0,52	0,52	0,52	0,00
Συνολικό ποσό	21,36	68,34	68,34	46,98

2) Επί της υπ' αρ./2018 οριστικής Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013)

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά	-320.861,78	311.639,22	311.639,22	-632.501,00
Κύριος φόρος		81.026,20	81.026,20	81.026,20
Πρόσθετος φόρος (αρ.49 Ν. 4509/17)		76.002,58	76.002,58	76.002,58
Συνολικό ποσό	-	157.028,78	157.028,78	157.028,78

3) Επί της υπ' αρ./2018 οριστικής Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (1/1/2014 – 31/12/2014)

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά	-304.431,50	16.439,55	16.439,55	-320.871,05
Κύριος φόρος		4.274,28	4.274,28	4.274,28
Τέλος επιτηδεύματος άρθρου 31 ν. 3986/2011	1.400,00	1.400,00	1.400,00	0,00
Πρόσθετος φόρος (αρ.49 Ν. 4509/17)		1.282,28	1.282,28	1.282,28
Συνολικό ποσό	1.400,00	6.956,56	6.956,56	5.556,56

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση.