



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 11/10/2019

Αριθμός απόφασης: 2837

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Του άρθρου 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 13/05/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία ".....", ΑΦΜ, εδρεύουσας στα, στην οδό κατά της υπ' αριθμ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ..... ΕΙ 2019ΕΜΠ/2019 Υπόμνημα της προσφεύγουσας που υποβλήθηκε μετά από τηλεφωνική επικοινωνία, το οποίο περιλαμβάνει διευκρινιστικά στοιχεία για

την Υπηρεσία μας. Τα στοιχεία αυτά δεν θεωρούνται νέα στοιχεία καθόσον τα είχε στη διάθεση της η φορολογική αρχή κατά τη διάρκεια του ελέγχου, .

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 03/05/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ".....", 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' αριθ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 73.052,59 € πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 36.526,30 €, ήτοι συνολικό ποσό **109.578,89 €**.

Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε μετά τον μερικό έλεγχο ως προς τη φορολογία εισοδήματος, που διενεργήθηκε στη προσφεύγουσα από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. βάσει των διατάξεων του Ν. 4172/2013 και των ΠΟΛ 1124/2015 και 1036/2017, σύμφωνα με την/....../...../2018 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Η προσβαλλόμενη πράξη έχει στηριχθεί σε αναπαισιολόγητη και αόριστη Έκθεση Ελέγχου και πρέπει να ακυρωθεί λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου .
- Έλλειψη υπογραφής της προσβαλλόμενης καταλογιστικής πράξεως και της συμπροσβαλλόμενης εκθέσεως ελέγχου, από όλα τα αρμόδια όργανα τα οποία συνέπραξαν κατά την έκδοσή τους.
- Πλημμελής κοινοποίηση αντιγράφων αντί πρωτοτύπων των προσβαλλόμενων πράξεων και της συμπροσβαλλόμενης έκθεσης ελέγχου.

Μετά τον διενεργηθέντα έλεγχο φορολογίας εισοδήματος διαπιστώθηκε η ύπαρξη λογιστικών διαφορών ποσού 280.971,52 €, στο φορολογικό έτος 2014, ως ακολούθως :

<u>ΑΡ.ΛΟΓ/ΣΜΟΥ</u> <u>ΕΓΛΣ</u>	<u>ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
<u>68.03.00.01</u>	<u>Πρόσθετες Ειδικές Προβλέψεις για επισφ. Απαιτ. Χορηγ.</u>	208.155,40
<u>64.01.00.00</u>	<u>Έξοδα ταξιδίων εσωτερικού</u>	43.838,31
<u>64.02.06.00</u>	<u>Έξοδα Υποδοχής και Φιλοξενίας</u>	5.071,05
<u>64.98.99.00</u>	<u>Διάφορα Έξοδα</u>	2.423,97
<u>66.14.09.00</u>	<u>Αποσβέσεις Λοιπού Εξοπλισμού</u>	393,60
<u>66.14.03.00</u>	<u>Αποσβέσεις Η/Υ & Ηλεκτρονικών Συγκροτημάτων</u>	522,69
<u>66.16.17.00</u>	<u>Αποσβέσεις Εξόδων Αναδιοργάνωσης</u>	18.278,11
	<u>Ενδοομιλικές Συναλλαγές</u>	2.136,52
	<u>Ιδιοχηρσιμοποίηση</u>	151,87
	<u>ΣΥΝΟΛΟ</u>	280.971,52

Από τις ως άνω λογιστικές διαφορές η προσφεύγουσα αμφισβητεί τις ακόλουθες και προβάλλει τους λόγους που αναφέρονται παρακάτω:

ΑΡ.ΛΟΓ/ΣΜΟΥ ΕΓΛΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ
68.03.00.01	<u>Πρόσθετες Ειδικές Προβλέψεις για επισφ. Απαιτ. Χορηγ.</u>	208.155,40
64.01.00.00	<u>Έξοδα ταξιδίων εσωτερικού</u>	43.838,31
64.02.06.00	<u>Έξοδα Υποδοχής και Φιλοξενίας</u>	5.071,05
64.98.99.00	<u>Διάφορα Έξοδα</u>	2.423,97
66.14.09.00	<u>Αποσβέσεις Λοιπού Εξοπλισμού</u>	393,60
66.14.03.00	<u>Αποσβέσεις Η/Υ & Ηλεκτρονικών Συγκροτημάτων</u>	522,69
66.16.17.00	<u>Αποσβέσεις Εξόδων Αναδιοργάνωσης</u>	18.278,11
	<u>Ενδοομιλικές Συναλλαγές</u>	2.136,52
	<u>ΣΥΝΟΛΟ</u>	280.819,65

Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν. 4174/2013 ορίζεται 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 **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, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, **εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα** ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος.....».

Επειδή, 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, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000). Δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που

προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣτΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοση της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, στην με ημερομηνία θεώρησης 03/04/2019 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, καταγράφονται αναλυτικά και με σαφήνεια όλα τα δεδομένα που οδήγησαν τον έλεγχο στη διαπίστωση της ύπαρξης λογιστικών διαφορών ύψους ποσού 280.971,52 €, στο φορολογικό έτος 2014, επομένως ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αναιτιολόγητης και αόριστης Έκθεσης Ελέγχου, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος

Επειδή η προσβαλλόμενη πράξη και η έκθεση ελέγχου είναι πιστά αντίγραφα των πρωτοτύπων, όπως βεβαιώνεται από την εφοριακό υπάλληλο Επιπλέον έχει τεθεί επ' αυτών η στρογγυλή σφραγίδα του Ελληνικού Δημοσίου και η σχετική υπογραφή της υπαλλήλου. Συνεπώς αυτά (έκθεση ελέγχου και προσβαλλόμενη πράξη) έχουν ισχύ πρωτοτύπου, παράγουν τεκμήριο γνησιότητας και ως δημόσια έγγραφα μπορούν να προσβληθούν μόνο επί πλαστότητι. Η πρωτότυπη πράξη φέρει αριθμό και χρονολογία έκδοσης, το έτος 2019. Ο αριθμός αυτός είναι μοναδικός, αφορά αυτή και μόνο, την εκάστη εκδοθείσα πράξη. Στο πρωτότυπο της εκδοθείσας πράξεως και της εκθέσεως ελέγχου, τα οποία παραμένουν στον οικείο φάκελο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., έχουν τεθεί οι ιδιόχειρες υπογραφές του Ελεγκτή, του Επόπτη, του Υποδιευθυντή και του Προϊσταμένου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καθώς επίσης και οι προσωπικές σφραγίδες αυτών. Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί έλλειψης υπογραφής της προσβαλλόμενης καταλογιστικής πράξεως και της συμπροσβαλλόμενης εκθέσεως ελέγχου και περί πλημμελούς κοινοποίησης αντιγράφων αντί πρωτοτύπων, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

1. Επί της λογιστικής διαφοράς του λογ. 68.03.00.01 'Πρόσθετες Ειδικές Προβλέψεις για επισφ. Απαιτ. Χορηγ.' 208.155,40 €

Επειδή από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίσθηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό 208.155,40 € που αφορούσε σε πρόσθετες ειδικές προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις χορηγήσεων, με την αιτιολογία ότι για το ποσό της ονομαστικής ειδικής πρόβλεψης που σχηματίστηκε για τον πελάτη με κωδικό δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου στοιχεία ή αρχεία από τα οποία να προκύπτει ο ολικός αντιλογισμός του εν λόγω ποσού.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται τα εξής : Ο εν λόγω πελάτης είχε δάνεια σε οριστική καθυστέρηση. Τα δάνεια αυτά στη διαδικασία να μετατραπούν σε ρυθμίσεις λόγισαν εξωλογιστικούς τόκους τους οποίους η προσφεύγουσα τους «διέγραψε» με λογιστική εγγραφή

ειδικών προβλέψεων. Η πρόβλεψη έγινε με λογιστική εγγραφή για τον συγκεκριμένο πελάτη στα φορολογικά βιβλία γιατί κατά το 2014 η προσφεύγουσα δεν εφήρμοζε ακόμη τα διεθνή λογιστικά πρότυπα και δεν είχε τη δυνατότητα να έχει διαφορετικό λογιστικό και φορολογικό ισοζύγιο. Επομένως αναγκαζόταν μερικές φορές να κάνει στο φορολογικό ισοζύγιο εγγραφές οι οποίες κανονικά θα γινόταν μόνο στο λογιστικό. Για το λόγο αυτό δημιούργησε ως πρόβλεψη το ποσό των τόκων αυτών. Όταν η εταιρία εντάχθηκε στη ρύθμιση εντός του έτους 2014, οι οφειλές της άρχισαν να εκτοκίζονται, επομένως σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο Ν. 4172/2013 δεν υπήρχε πλέον η δυνατότητα να συμπεριλαμβάνονται στις πρόσθετες ειδικές προβλέψεις που αναγνωρίζονται φορολογικά. Η προσφεύγουσα λοιπόν αντιλόγισε όλες τις προβλέψεις που είχε κάνει για τον συγκεκριμένο πελάτη, όχι μόνο αυτές που έγιναν στη χρήση 2014, αλλά και αυτές που είχαν γίνει στη προηγούμενη χρήση. Το εν λόγω ποσό αναμορφώθηκε στα φορολογικά αποτελέσματα του 2014. Η προσφεύγουσα προχώρησε στην εξαίρεση από τις καταστάσεις ειδικών προβλέψεων και επακόλουθα στον αντιλογισμό των προβλέψεων στα πλαίσια της εφαρμογής του νόμου και όχι γιατί η οφειλή έγινε εισπράξιμη. Η χορήγηση σε κάθε περίπτωση ήταν προβληματική και παρέμεινε προβληματική μέχρι και σήμερα, όπου πλέον έχει περιέλθει ξανά σε οριστική καθυστέρηση. Οι μεταβολές στις προβλέψεις της συγκεκριμένης εταιρίας προέκυψαν με βάση τις αναλυτικές καταστάσεις ειδικών προβλέψεων ανά πελάτη για όλες τις χρήσεις, όπου είχε αποτυπωθεί ο μηδενισμός του υπολοίπου των προβλέψεων για την εταιρεία στη χρήση 2014, που αφορούσε όπως αναφέρθηκε παραπάνω όχι μόνο προβλέψεις που έγιναν στη χρήση 2014 αλλά και του υπολοίπου που ερχόταν από την προηγούμενη χρήση.

Η προσφεύγουσα κάνει εγγραφές στους λογαριασμούς προβλέψεων, είτε ατομικά, είτε συνολικά για ένα αριθμό πελατών. Όλες αυτές οι εγγραφές (ατομικές και συλλογικές) συνάδουν με τις αναλυτικές καταστάσεις ειδικών προβλέψεων. Οι εγγραφές αυτές πέραν των θετικών αυξήσεων των υπολοίπων στην αναλυτική κατάσταση, μπορούν να αφορούν και αντιλογισμούς οπότε σε μια συνολική εγγραφή στη λογιστική, να συμπεριλαμβάνονται χρεώσεις και αντιλογισμοί χρεώσεων στις αναλυτικές καταστάσεις. Εν προκειμένω, πουθενά από τον φορολογικό νόμο και τον νόμο για την τήρηση των βιβλίων και των στοιχείων δεν προκύπτει κάποια απαγόρευση στη κοινή καταχώρηση εξόδων και αντιλογισμών εξόδων.

Επιπρόσθετα η προσφεύγουσα αναφέρει ότι οι οριστικές καθυστερήσεις της κατά τη χρήση 2014 ξεπερνούσαν τα 90 εκατ. Ευρώ, όταν οι ειδικές φορολογικές προβλέψεις που είχαν γίνει ανέρχονταν στο ποσό των 15 εκατ. ευρώ. Επομένως, δεν αντιμετώπιζε κανένα πρόβλημα στο να εντάξει νέες ειδικές προβλέψεις. Δεν υπήρχε πρόθεση φοροδιαφυγής, ούτε υπήρξε αμέλεια ή τυχόν λογιστικό λάθος. Η προσφεύγουσα μόλις διαπίστωσε ότι οι χορηγήσεις του πελάτη εκτοκίζονται, αντιλόγισε τις ειδικές προβλέψεις που είχε σχηματίσει για λογαριασμό του, δημιουργώντας αντίστοιχο φορολογικό έσοδο στη χρήση 2014. Με την αποδοχή της φορολογικής διαφοράς από το φορολογικό έλεγχο, η όχι μόνο θα καταβάλει για το ποσό που ήδη έχει φορολογηθεί δεύτερη φορά φόρο, αλλά θα καταβάλει και επιπλέον πρόστιμα και προσαυξήσεις.

Επειδή από την με ημερομηνία θεώρησης 08/04/2019 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., σε συνδυασμό με τα προσκομιζόμενα δικαιολογητικά στον έλεγχο αλλά και στην Υπηρεσία μας (καταστάσεις ειδικών προβλέψεων, αναλυτικά καθολικά των λογαριασμών 68.03.00.02 “Πρόσθετες ειδικές προβλέψεις άνω τριετίας για επισφαλείς απαιτήσεις χορηγήσεων” και 68.03.00.01 “Πρόσθετες ειδικές προβλέψεις για επισφαλείς απατήσεις χορηγήσεων” προκύπτουν τα ακόλουθα :

Στα βιβλία της προσφεύγουσας, και συγκεκριμένα στη χρέωση του λογαριασμού 68.03.00.01 “Πρόσθετες ειδικές προβλέψεις για επισφαλείς απατήσεις χορηγήσεων” ,

καταχωρήθηκαν και εκπέσθηκαν από τα ακαθάριστα έσοδα της πρόσθετες ειδικές προβλέψεις ονομαστικά για πελάτες για τους οποίους άρχισε ο λογισμός τόκων ως εξής:

ΗΜΕΡΟΜ.	ΑΡΙΘΜ. ΕΓΓΡΑΦΗΣ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΚΩΔ. ΠΕΛΑΤΗ	ΠΟΣΟ
30/06/2014				5.836,00
20/01/2014				5.867,62
19/06/2014				11.349,36
07/02/2014				13.080,00
30/11/2014				25.993,41
27/02/2014				51.950,00
14/04/2014				322.767,62
ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΕΩΣΗΣ ΛΟΓ. 68.03.00.01				436.844,01

Καθώς για τους παραπάνω πελάτες άρχισε ο λογισμός τόκων εντός της κρινόμενης διαχειριστικής περιόδου, η προσφεύγουσα πίστωσε τον λογαριασμό 68.03.00.01 “Πρόσθετες ειδικές προβλέψεις για επισφαλείς απατήσεις χορηγήσεων ” αλλά και τον λογαριασμό 68.03.00.02 “Πρόσθετες ειδικές προβλέψεις άνω τριετίας για επισφαλείς απατήσεις χορηγήσεων” και συνεπώς αντιλόγησε τις παραπάνω παρατεθείσες ονομαστικές εγγραφές επισφαλών απαιτήσεων.

Συγκεκριμένα όσον αφορά την, κατά το φορολογικό έτος 2014 χρεώθηκε ο λογαριασμός 68.03.00.01 “Πρόσθετες ειδικές προβλέψεις για επισφαλείς απατήσεις χορηγήσεων” με ποσό 322.767,62 €, ενώ σύμφωνα με τις καταστάσεις ειδικών προβλέψεων, η είχε υπόλοιπο ειδικών προβλέψεων που ερχόταν από την προηγούμενη χρήση ύψους 818.260,60 €. Ωστόσο στη συνέχεια αντιλογίστηκε ποσό συνολικού ύψους 1.141.028,22 € προκειμένου να μηδενιστεί το υπόλοιπο των προβλέψεων για την εταιρεία στη χρήση 2014, ως εξής. Ποσό α) 114.612,22 € περιλαμβάνεται στην εγγραφή αντιλογισμού συνολικού ύψους 270.975,00 € , όπως αυτή αποτυπώνεται στο αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού 68.03.00.01 “Πρόσθετες ειδικές προβλέψεις για επισφαλείς απατήσεις χορηγήσεων” και αναλύεται στην κατάσταση ειδικών προβλέψεων, β) ποσό 1.100.000,00 € αποτυπώνεται στο αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού 68.03.00.02 “Πρόσθετες ειδικές προβλέψεις άνω τριετίας για επισφαλείς απατήσεις χορηγήσεων” και περιλαμβάνει μεταξύ άλλων ποσό 818.260,60 € που έρχεται από προηγούμενες χρήσεις αλλά και ποσό 208.155,40 € που αφορά την τρέχουσα χρήση, όπως αυτά αποτυπώνονται στον προσκομιζόμενο πίνακα με εγγραφές προβλέψεων – αντιλογισμών πελατών σε συνδυασμό με την κατάσταση ειδικών προβλέψεων.

Με βάση τις αναλυτικές καταστάσεις που υποβάλλονται, αποτυπώνεται ότι η προσφεύγουσα προέβη στη χρήση 2014 συνολικά σε νέες προβλέψεις ποσού ΕΥΡΩ 5.116.798,92. Επίσης αντιλόγησε, λόγω ρυθμίσεων, το ποσό των ΕΥΡΩ 1.321.788,74, επομένως το τελικό ποσό της μεταβολής (αύξηση του ποσού των προβλέψεων από χρήση σε χρήση) ανέρχεται στο ποσό των ΕΥΡΩ 3.795.010,18. Το ποσό αυτό συμφωνεί με το συνολικό ποσό προβλέψεων που έγινε στο φορολογικό ισοζύγιο, όπως αποτυπώνεται και στα προσκομιζόμενα αναλυτικά καθολικά των λογαριασμών 68.03.00.01 και 68.03.00.02. Επομένως οι καταστάσεις ειδικών προβλέψεων συμφωνούν με τα βιβλία της προσφεύγουσας για το υπό κρίση φορολογικό έτος 2014.

αποφασίζουμε

την αποδοχή της κρινόμενης προσφυγής κατά το ποσό των 208.155.40 € που αφορά την συγκεκριμένη λογιστική διαφορά.

2. Επί της λογιστικής διαφοράς του λογ. 64.01.00.00 “Έξοδα ταξιδίων εσωτερικού” 43.838,31 €

Επειδή από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό 43.838,31 €, το οποίο αφορά δαπάνες καυσίμων αυτοκινήτων που δεν ανήκουν στην προσφεύγουσα αλλά σε τρίτους και αφορούν σε προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες καθώςον από τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά δεν αποδεικνύεται ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν αποκλειστικά προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές αυτής (άρθρο 22 του Ν. 4172/2013).

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ορθά εξέπεσε τις συγκεκριμένες δαπάνες γιατί γίνονται αποκλειστικά για το συμφέρον της, ταιριάζουν απόλυτα στο μοντέλο λειτουργίας μιας επιχείρησης που λειτουργεί με δέκα μονάδες διάσπαρτες σε όλη την καλύπτουν ανάγκες μετακίνησης που είναι συμβατές με την επαρχία και όχι με την Αθήνα και δεν είναι σε καμία περίπτωση καταναλωτικές αφού δεν αφορούν εισόδημα εργαζομένων, αλλά κάλυψη δαπανών για την προσέλευση τους στην εργασία, στα πλαίσια της εργασιακής τους σχέσης. Η προσφεύγουσα καταβάλει στους περισσότερους εργαζόμενους της που κατοικούν σε μεγάλη απόσταση από το χώρο εργασίας τους (κατά κανόνα εκτός νομού), έξοδα μετακίνησης για την προσέλευση στην εργασία με ΙΧ που υπολογίζονται με τον τύπο: ημέρες πραγματικής εργασίας Χ αριθμός χιλιομέτρων από πόλη κατοικίας σε πόλη εργασίας και επιστροφή Χ αποζημίωση ανά χιλιόμετρο. Η καταβολή γίνεται μόνο με την προσκόμιση αντίστοιχης αξίας τιμολογίων καυσίμων Επίσης ένα μικρό μέρος εργαζομένων αποζημιώνονται με ποσό κατ’ αποκοπή το οποίο είναι μικρότερο από την αποζημίωση που θα γινόταν με βάση τα διανυθέντα χιλιόμετρα. Όλα τα παραπάνω αποτυπώνονται σε τίτλους κτήσης ανά εργαζόμενο και ανά μήνα, ενώ συνημμένα υπάρχουν τιμολόγια καυσίμων ίσα ή μεγαλύτερα από το καταβαλλόμενο ποσό, ενώ επί του τίτλου κτήσης υπάρχουν οι εγκρίσεις από τα αρμόδια όργανα της προσφεύγουσας

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του Ν. 4172/2013, «...οποιοσδήποτε παροχές σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο αυτού συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημά του στην αγοραία αξία τους, εφόσον η συνολική αξία των παροχών σε είδος υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά φορολογικό έτος».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων περιπτώσεις α’ και β’ της παραγράφου 1 του άρθρου 14 του Ν. 4172/2013, ρητώς προβλέπεται ότι : «από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις εξαιρούνται:

(α) η αποζημίωση εξόδων διαμονής και σίτισης και η ημερήσια αποζημίωση που έχουν καταβληθεί από τον εργαζόμενο αποκλειστικά για σκοπούς της επιχειρηματικής δραστηριότητας του εργοδότη
(β) η αποζημίωση για έξοδα κίνησης που καταβάλλονται από τον εργοδότη για υπηρεσιακούς λόγους, εφόσον αφορούν έξοδα κίνησης που πραγματοποιήθηκαν από τον εργαζόμενο κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας του και αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά.

Επειδή με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013 προβλέπεται ότι : « κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη 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 και (γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επειδή για τις αποζημιώσεις εξόδων κίνησης, τίθεται από το νόμο η πρόσθετη προϋπόθεση της αποδείξεως από νόμιμα παραστατικά. Σύμφωνα με την από 08/04/2019 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, τα παραστατικά των υπό κρίση δαπανών, όπως αυτά τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, είναι αποδείξεις λιανικής πώλησης καυσίμων από τις οποίες δεν προκύπτει σε ποιο όχημα αφορούν. Συνεπώς, δε πληρούνται οι απαραίτητες από το άρθρο 14 του Κ.Φ.Ε. προϋποθέσεις, για την έκπτωση των ως άνω δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας, αφού καθίσταται ανέφικτη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων καθόσον τα παραστατικά δεν σχετίζονται με συγκεκριμένο εργαζόμενο κι επομένως δεν αποδεικνύεται από αυτά ότι οι δαπάνες πραγματοποιήθηκαν από τον εργαζόμενο για υπηρεσία που του έχει ανατεθεί.

αποφασίζουμε

την απόρριψη της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την συγκεκριμένη λογιστική διαφορά.

3. Επί των λογιστικών διαφορών που αφορούν : “Έξοδα Υποδοχής και Φιλοξενίας, Διάφορα Έξοδα και Ενδοομιλικές Συναλλαγές”

Επειδή στο 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 αναγνωρίστηκαν από τη φορολογική αρχή για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα οι δαπάνες που είχαν γίνει από την επιχείρηση και πληρούσαν τις προϋποθέσεις της κείμενης νομοθεσίας καθώς και της νομολογίας.

Επειδή η προσφεύγουσα αορίστως και χωρίς συγκεκριμένα στοιχεία αναφέρεται, ότι η φορολογική αρχή απέρριψε τις δαπάνες συλλήβδην χωρίς να λάβει διευκρινήσεις, ούτε να ελέγξει παραστατικά κι ότι ο έλεγχος αρκέστηκε σε εντελώς γενική περιγραφή και απλή αναφορά τους και δεν απέδειξε με συγκεκριμένα στοιχεία -όπως όφειλε- την μη παραγωγικότητα των δαπανών, αλλά προέβη ανεπίτρεπτα σε αυθαίρετο προσδιορισμό του μη παραγωγικού μέρους τους, στηριζόμενος σε υποθετικά συμπεράσματα και θεωρητικές παραδοχές

Οι συγκεκριμένες λογιστικές διαφορές που διαπιστώθηκαν από τον διενεργηθέντα έλεγχο, παρατίθενται αναλυτικά στην από 08/04/2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, ανά ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο και ανά λογαριασμό, σε συνημμένες καταστάσεις, με πλήρη και τεκμηριωμένη ανάλυση των λόγων για τους οποίους δεν αναγνωρίζεται η έκπτωση αυτών από τα ακαθάριστα έσοδα, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις και την πάγια νομολογία των Διοικητικών Δικαστηρίων και του Συμβουλίου της Επικρατείας. Συγκεκριμένα διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και δαπάνες που από τα δεδομένα των βιβλίων, αρχείων, στοιχείων και δικαιολογητικών που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, δεν κατέστη δυνατό να αποδειχθεί ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν αποκλειστικά προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές αυτής.

Οι θέσεις του ελέγχου σχετικά με τις ως άνω δαπάνες, όπως αυτές αποτυπώνονται στη με ημερομηνία 08/04/2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, κρίνονται βάσιμες, νόμιμες και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, ορθά και νόμιμα, δεν αναγνωρίστηκαν από τη φορολογική αρχή για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και προστέθηκαν σαν λογιστικές διαφορές οι συγκεκριμένες δαπάνες που είχαν γίνει από την επιχείρηση χωρίς να πληρούνται οι προϋποθέσεις της κείμενης νομοθεσίας καθώς και της νομολογίας και για τις οποίες γίνεται πλήρης, αναλυτική, ειδική, εμπεριστατωμένη και επαρκής αιτιολόγηση στην έκθεση ελέγχου και οι οποίες, ανά λογαριασμό έχουν ως εξής:

<u>ΑΡ.ΛΟΓ/ΣΜΟΥ</u> <u>ΕΓΛΣ</u>	<u>ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
<u>64.02.06.00</u>	<u>Έξοδα Υποδοχής και Φιλοξενίας</u>	5.071,05
<u>64.98.99.00</u>	<u>Διάφορα Έξοδα</u>	2.423,97
	<u>Ενδοομιλικές Συναλλαγές</u>	2.136,52
	<u>ΣΥΝΟΛΟ</u>	<u>9.631,54</u>

αποφασίζουμε

την απόρριψη της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά τα συγκεκριμένα ποσά των ως άνω λογιστικών διαφορών συνολικού ύψους 9.631,54 € για το φορολογικό έτος 2014.

4. Επί της λογιστικής διαφοράς του λογ. 66.14.09.00 'Αποσβέσεις Λοιπού Εξοπλισμού' 393,60 €

Επειδή από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίσθηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό 393,60 €, καθώς ο έλεγχος προσδιόρισε τον συντελεστή απόσβεσης για χυτοσίδερα-εμπόδια πεζοδρομίου μήκους 22m (κωδ. παγίου 1199) στο 4% σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 4 του άρθρου 24 του Ν. 4172/2013 και της ΠΟΛ. 1073/31.03.2015 και όχι 20% όπως τον προσδιόρισε η προσφεύγουσα επειδή η τοποθέτηση των εν λόγω χυτοσίδερων-εμπόδιων πεζοδρομίου (κολωνάκια), επιβλήθηκε από τον δήμο και αποτελεί στοιχείο απαραίτητο για τη λειτουργία του καταστήματος της ελεγχόμενης

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι στον εν λόγω λογαριασμό καταχωρούνται οι αποσβέσεις που διενεργούνται για τον λοιπό εξοπλισμό. Στην χρέωση του εν λόγω λογαριασμού περιλαμβάνεται και η ετήσια απόσβεση για χυτοσίδερα-εμπόδια πεζοδρομίου μήκους 22μ, η οποία υπολογίστηκε με συντελεστή 20%, καθόσον η προσφεύγουσα θεώρησε ότι το πάγιο αυτό υπάγεται στον λοιπό εξοπλισμό. Το εν λόγω πάγιο αναφέρεται σε κολωνάκια που επέβαλε ο Δήμος να τοποθετηθούν μπροστά από το κατάστημα της επί της οδού και Τα εν λόγω κολωνάκια δεν θεωρήθηκαν από την προσφεύγουσα ότι προσαυξάνουν την αξία του ακινήτου ώστε να αποσβεστούν με συντελεστή 4%, αλλά χαρακτηρίστηκαν ως λοιπός εξοπλισμός αφού θεωρήθηκαν ως παράρτημα και όχι συστατικό του ακινήτου. Θεωρήθηκε δηλαδή από την προσφεύγουσα ότι μετά τον τυχόν αποχωρισμό τους από το υπόλοιπο ακίνητο δεν θα επέλθει αλλοίωση του, της ουσίας ή του προορισμού του λοιπού κτιρίου και προς τούτο υπολογίστηκε απόσβεση με συντελεστή 20%.

Επειδή στη ΠΟΛ 1073/2015 με ΘΕΜΑ: "Κοινοποίηση και ερμηνεία των διατάξεων περί φορολογικών αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων με βάση τις

διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013», ορίζεται ότι : «Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α'167) αναφορικά με το πιο πάνω θέμα και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013, όπως ισχύουν, καθορίζονται οι φορολογικές αποσβέσεις οι οποίες εκπίπτουν από το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές προκειμένου για τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Οι διατάξεις αυτές ισχύουν, σύμφωνα με την παρ.3 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, για φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά....

2.Ειδικότερα, με την παρ.1 του άρθρου 24 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από: α) τον κύριο των πάγιων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β' της παραγράφου αυτής, β) τον μισθωτή, σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης.

Διευκρινίζουμε ότι ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο εν γένει νοείται το περιουσιακό στοιχείο το οποίο προορίζεται να χρησιμοποιηθεί κατά τρόπο διαρκή για τους σκοπούς της επιχείρησης και τα οφέλη από τη χρήση του εκτείνονται πέραν του ενός έτους....

5.α.Με την παρ.4 του ίδιου άρθρου, ορίζονται οι συντελεστές φορολογικών αποσβέσεων ανά πάγιο περιουσιακό στοιχείο ως εξής:

Το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου και του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης, ανακατασκευής και αποκατάστασης του περιβάλλοντος αποσβένονται, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα συντελεστών:

Κατηγορία ενεργητικού επιχείρησης	Συντελεστής φορολογικής απόσβεσης (% ανά φορολογικό έτος)
Κτίρια, κατασκευές, εγκαταστάσεις, βιομηχανικές και ειδικές εγκαταστάσεις, μη κτιριακές εγκαταστάσεις, αποθήκες και σταθμοί, περιλαμβανομένων των παραρτημάτων τους (και ειδικών οχημάτων φορτοεκφόρτωσης)	4
Εδαφικές εκτάσεις που χρησιμοποιούνται σε εξόρυξη και λατομεία, εκτός αν χρησιμοποιούνται για τις υποστηρικτικές δραστηριότητες εξόρυξης	5
Μέσα μαζικής μεταφοράς, περιλαμβανομένων αεροσκαφών, σιδηροδρομικών συρμών, πλοίων και σκαφών	5
Μηχανήματα, εξοπλισμός εκτός Η/Υ και λογισμικού	10
Μέσα μεταφοράς ατόμων	16
Μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων («εσωτερικές εμπορευματικές μεταφορές»)	12
Άυλα στοιχεία και δικαιώματα και έξοδα πολυετούς απόσβεσης	10
Εξοπλισμός Η/Υ, κύριος και περιφερειακός και λογισμικό	20
Λοιπά πάγια στοιχεία της επιχείρησης	10

....»

Επειδή εν προκειμένω πρόκειται για χυτοσίδερα-εμπόδια πεζοδρομίου μήκους 22μ, ήτοι κολωνάκια που τοποθετήθηκαν μπροστά από το κατάστημα της προσφεύγουσας επί της οδού και στον και καθόσον αυτό το πάγιο δεν μπορεί να ενταχθεί σε άλλη, πλην του λοιπού εξοπλισμού, από τις προαναφερόμενες κατηγορίες παγίων, ο συντελεστής απόσβεσης αυτών προσδιορίζεται από την παρούσα απόφαση στο 10%, που αντιστοιχεί στη κατηγορία παγίων : «Λοιπά πάγια στοιχεία της επιχείρησης».

αποφασίζουμε

τη μερική αποδοχή της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την συγκεκριμένη λογιστική διαφορά ύψους 393,60 € για το φορολογικό έτος 2014 και τον υπολογισμό των αποσβέσεων με συντελεστή απόσβεσης 10% ως εξής :

Κωδικός Παγίου	Περιγραφή Παγίου	Ημ/νία έναρξης αποσβ.	ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΒΙΒΛΙΩΝ			ΠΟΣΑ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ		ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ
			% απόσβεσης	Καθαρή αξία κτήσης	Απόσβεση Έτους	% απόσβεσης	Απόσβεση Έτους	
1199	ΧΥΤΟΣΙΔΗΡΑ ΕΜΠΟΔΙΑ ΠΕΖΟΔΡΟΜΙΟΥ ΜΗΚΟΥΣ 22m	08/08/2011	20	2.460,00	492,00	10%	246,00	246,00

5. Επί της λογιστικής διαφοράς του λογ. 66.14.03.00 'Αποσβέσεις Η/Υ & Ηλεκτρονικών Συγκροτημάτων' 522,69 €

Επειδή από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίσθηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό 522,69 €, καθώς ο έλεγχος έκρινε ότι το πάγιο με ονομασία «.....», το οποίο η προσφεύγουσα αποσβένει με συντελεστή 20% θα έπρεπε να αποσβένεται με συντελεστή 10% θεωρώντας ότι αποτελεί μηχανήμα, εξοπλισμό.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι όπως προκύπτει από τα τεχνικά χαρακτηριστικά του εν λόγω μηχανήματος, καθώς και από την καθημερινή του λειτουργία, το συγκεκριμένο μηχάνημα είναι και εκτυπωτής, scanner και φωτοτυπικό, είναι δηλαδή δικτυακό πολυμηχάνημα, ενταγμένο ως περιφερειακό στο δίκτυο των υπολογιστών της προσφεύγουσας Πέραν της δυνατότητας σύνδεσης του με Η/Υ, έχει μνήμη και λογισμικό το οποίο του προσφέρει λειτουργίες που προσιδιάζουν σε Η/Υ (διαχείριση αρχείων εκτυπώσεων, ονοματοδοσία αρχείων από σκανάρισμα εγγράφων κλπ).

Δεδομένου ότι πρόκειται για μηχανήμα το οποίο ναι μεν ονομάζεται φωτοτυπικό, ωστόσο είναι συνδεδεμένο σε δίκτυο υπολογιστών κι έχει προγράμματα για λειτουργίες εκτύπωσης και δικτυακής σάρωσης, επομένως, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013 αποσβένεται με συντελεστή 20%, ο οποίος έχει οριστεί για Εξοπλισμό Η/Υ, κύριο και περιφερειακό και λογισμικό.

αποφασίζουμε

την αποδοχή της κρινόμενης προσφυγής κατά το ποσό των 522,69 € που αφορά την συγκεκριμένη λογιστική διαφορά.

6. Επί της λογιστικής διαφοράς του λογ. 66.16.17.00 'Αποσβέσεις Εξόδων Αναδιοργάνωσης' 18.278,11€

Επειδή από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίσθηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό 18.278,11€ με την αιτιολογία ότι επρόκειτο για έξοδα πολυετούς απόσβεσης τα οποία θα έπρεπε να αποσβεστούν με 10%.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι δαπάνες διαμόρφωσης των καταστημάτων i) επί της οδού στην και ii) επί της οδού στο

....., στις οποίες αναφέρεται η εν λόγω δαπάνη καταχωρήθηκαν εκ παραδρομής σε λογαριασμούς άυλου ενεργητικού στα πάγια α) με κωδικό και ονομασία ΕΞΟΔΑ ΙΔΡΥΣΗΣ ΚΑΙ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΝΕΟΥ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ καθαρής αξίας την 31/12/2013 81.703,04 ευρώ και β) με κωδικό και ονομασία ΕΞΟΔΑ ΙΔΡΥΣΗΣ ΚΑΙ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΝΕΟΥ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ καθαρής αξίας την 31/12/2013 127.983,93. Μόλις η προσφεύγουσα διαπίστωσε και με την συνδρομή του ελέγχου ότι έχει προβεί σε λάθος καταχώρηση, παρείχε προς τον έλεγχο εξηγήσεις και προσκόμισε παραστατικά, προκειμένου να αποδείξει ότι τα ποσά αυτά δεν αφορούν σε έξοδα ίδρυσης αλλά σε δαπάνες βελτίωσης σε μισθωμένα ακίνητα. Συγκεκριμένα παρείχε α) το ΤΠΥ/2010 του προμηθευτή με αιτιολογία «εργασίες κατασκευής και διαμόρφωσης κτιρίου καταστήματος στη διασταύρωση των οδών και» συνολικής αξίας 98.540,43 ευρώ, β) το ΤΠΥ/2011 του προμηθευτή με αιτιολογία «Διαμόρφωση νέου καταστήματος τηςς επί της οδού στο και εργασίας συντήρησης καταστήματος στην πλατεία» συνολικής αξίας 142.614,32 ευρώ, μαζί με το σημείωμα απόδοσης λογαριασμού συγκεκριμένα για το ακίνητο του με συνολική αξία 139.135,92 ευρώ και γ) την ΑΠΥ του προμηθευτή (αρχιτέκτονα) (ΣΧΕΤΙΚΟ 10Γ) με περιγραφή «μελέτη διαμόρφωσης κατασκευής Β' υποκαταστήματος στην οδό συνολικής αξίας 2.060,00 ευρώ». Σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας το ότι πρόκειται για δαπάνες βελτίωσης, προκύπτει και από την περιγραφή των τιμολογίων που αναφέρονται σε εργασίες κατασκευής και διαμόρφωσης καταστήματος και όχι σε έξοδα πολυετούς απόσβεσης όπως έκρινε ο έλεγχος. Σχετικά με τα εν λόγω πάγια η προσφεύγουσα υπέβαλε τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος και συμπεριλάβαμε στον κωδικό 455 «Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» συνολικό ποσό ΕΥΡΩ 9.648,78 λόγω λανθασμένου συντελεστή απόσβεσης (είχε ληφθεί υπόψη η συνολική αξία και όχι η αναπόσβεστη με 31.12.2013). Στη συνέχεια και σε εφαρμογή της ΠΟΛ 1073/2015, το αναπόσβεστο υπόλοιπο εξέπιπτε ισόποσα στους εναπομείναντες μήνες της μίσθωσης, καθώς αφορούσε δαπάνες σε ακίνητα τρίτων και όχι έξοδα πολυετούς απόσβεσης. Εξάλλου, όπως διαλαμβάνει και η ΠΟΛ 1073/2015, έξοδα πολυετούς απόσβεσης νοούνται εκείνα τα έξοδα που πραγματοποιούνται για την ίδρυση και αρχική οργάνωση της οικονομικής μονάδας για την απόκτηση διαρκών μέσων εκμετάλλευσης, π.χ. έξοδα δικηγόρων, συμβολαιογράφων κλπ ενώ από τα προσκομιζόμενα τιμολόγια προκύπτει ότι πρόκειται για έξοδα που έγιναν για την βελτίωση των νέων υποκαταστημάτων της προσφεύγουσας.

Με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ..... ΕΙ 2019ΕΜΠ/2019 Υπόμνημα της, η προσφεύγουσα μετά από τηλεφωνική επικοινωνία με την Υπηρεσία μας, προσκόμισε προς επίρρωση των ισχυρισμών της και προκειμένου να αποδείξει τη συμφωνία των λογαριασμών με την αξία κτήσεως των παγίων, όπως αυτή αναφέρεται και στην με ημερομηνία θεώρησης 08/04/2019 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, τα αναλυτικά καθολικά συγκέντρωσης του κόστους για τα δύο καταστήματα τηςς.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1073/31.3.2015 με θέμα “Κοινοποίηση και ερμηνεία των διατάξεων περί φορολογικών αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013”: «5.ε. Αναφορικά με τις δαπάνες για βελτιώσεις και προσθήκες σε μισθωμένα ακίνητα, αυτές προσαυξάνουν την αξία του παγίου που αφορούν και αποσβένονται με βάση το σχετικό πίνακα από τον κύριο του παγίου (εκμισθωτή) και όχι από αυτόν που τις πραγματοποίησε. Αντίθετα, ο μισθωτής δεν θα διενεργεί πλέον αποσβέσεις

επί των βελτιώσεων και προσθηκών που πραγματοποίησε σε μισθωμένα ακίνητα αλλά θα εκπίπτει τις σχετικές δαπάνες κατά το έτος πραγματοποίησής τους με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013.

Ειδικά για τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων που πραγματοποιήθηκαν από τον μισθωτή πριν την 01.01.2014, καθώς και τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν από τον μισθωτή σε περίπτωση ανέγερσης ακινήτου σε οικόπεδο τρίτου πριν την 01.01.2014, το τυχόν αναπόσβεστο υπόλοιπο αυτών κατά την ημερομηνία της πρώτης εφαρμογής του νόμου, θα εκπίπτει ισόποσα στον εναπομένοντα χρόνο της σύμβασης.

Παράδειγμα

Για παράδειγμα, μία επιχείρηση (μισθωτής) της οποίας το φορολογικό έτος λήγει στις 31.12.2014 για τις δαπάνες βελτιώσεων και προσθηκών σε μισθωμένο για 8 έτη ακίνητο (κτίριο) τις οποίες πραγματοποίησε στη χρήση 2010 που ανήλθαν σε 10.000 ευρώ και τις οποίες κατά τις χρήσεις 2010, 2011 και 2012 διενήργησε αποσβέσεις με το συντελεστή που οριζόταν από το π.δ.299/2003, με βάση τις ισχύουσες για τις χρήσεις αυτές διατάξεις (περ. ιγ' της παρ.1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994 πριν την τροποποίησή τους με τις διατάξεις του ν.4110/2013) για παράδειγμα 7% (απόσβεση 700 ευρώ), για τη χρήση 2013 με βάση τις ισχύουσες για τη χρήση αυτή διατάξεις (περ. ιγ' της παρ.1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994 όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις της παρ.31 του ν.4110/2013) και την αριθμ. ΠΟΛ.1064/25.2.2014 σχετική διευκρινιστική μας εγκύκλιο η επιχείρηση εξέπεσε ποσό ίσο με το αναπόσβεστο υπόλοιπο μέχρι τη χρήση αυτή (7.900 ευρώ) ίσο με το 1/5 αυτού δηλαδή 1.580 ευρώ.

Κατά συνέπεια, την 01.01.2014 θα εμφανίζεται αναπόσβεστο υπόλοιπο ίσο με 6.320 ευρώ με το οποίο θα προσαυξηθεί η αξία του ακινήτου (κτιρίου) η οποία πλέον θα αποσβεσθεί στις 31.12.2014 και εξής από τον εκμισθωτή με βάση το συντελεστή 4% που ορίζεται με τον πίνακα της παρ.4 του άρθρου αυτού. Ο μισθωτής δεν θα διενεργεί πλέον αποσβέσεις επί των δαπανών βελτιώσεων και προσθηκών που πραγματοποίησε σε μισθωμένα ακίνητα πριν το φορολογικό έτος 2014 και το τυχόν αναπόσβεστο υπόλοιπο που εμφανίζεται στα βιβλία του το φορολογικό έτος 2014, θα εκπίπτει ισόποσα στον εναπομένοντα χρόνο της σύμβασης.»

Επειδή έξοδα πολυετούς αποσβέσεως είναι εκείνα που γίνονται για την ίδρυση και αρχική οργάνωση της οικονομικής μονάδας, την απόκτηση διαρκών μέσων εκμεταλλεύσεως, καθώς και για την επέκταση και αναδιοργάνωσή της. Τα έξοδα αυτά εξυπηρετούν την οικονομική μονάδα για μεγάλη χρονική περίοδο - οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος - και για το λόγο αυτό αποσβένονται τμηματικά.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη :

- τις προαναφερθείσες διατάξεις καθώς και τις διατάξεις που αναφέρουν τους συντελεστές αποσβέσεως ανά κατηγορία παγίων,
- την αξία κτήσεως των παγίων, όπως αυτές αποτυπώνονται στα βιβλία της προσφεύγουσας,
- τα προσκομιζόμενα παραστατικά και αναλυτικά καθολικά,
- το ποσοστό των αποσβέσεων που έχει διενεργηθεί έως 31/12/2013 κατ' αναλογία,
οι λογιστικές διαφορές όσον αφορά τα καταστήματα της προσφεύγουσας στην και
στον διαμορφώνονται ως ακολούθως:

ΚΑΤΑΣΤΗΜΑ

Αξία κτήσεως από βιβλία (2010)	105.423,20
ΤΠΥ/10 που αφορά δαπάνες βελτίωσης σε μισθωμένο ακίνητο (όπως αποτυπώνεται στα βιβλία, αναλυτικό καθολικό λογαριασμού 15.08.02.00)	98.540,43
Έξοδα Αναδιοργάνωσης/Διαφορά (105.423,20-98.540,43)	6.882,77
Αναπόσβεστη Αξία 31/12/2013 από βιβλία	83.757,26
Ποσοστό Αποσβέσεων (%) από 01/01/2010 έως 31/12/2013 (105.423,20-83.757,26)/105.423,20)	20,55%
Αποσβέσεις στις δαπάνες βελτιώσεως 31/12/2013 κατ' αναλογία (98.540,43x20,55%)	20.251,43
Αναπόσβεστη Αξία δαπανών βελτιώσεως 31/12/2013 (98.540,43-20.251,43)	78.289,00
Αποσβέσεις χρήσης Εξόδων Αναδιοργάνωσης (6.882,77x10%)	688,28
Αποσβέσεις χρήσης Δαπανών βελτιώσεως χρήσης (78.289,00/54 υπολειπόμενους μήνες μίσθωσηςx12 μήνες έτους)	17.397,55
Συνολικές Αποσβέσεις χρήσης (688,28+17.397,55)	18.085,83
Αποσβέσεις χρήσης από δεδομένα βιβλίων	18.612,72
Λογιστική Διαφορά	526,89

αποφασίζουμε

τη μερική αποδοχή της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την συγκεκριμένη λογιστική διαφορά ύψους 18.278,11 € για το φορολογικό έτος 2015 και τη διαμόρφωση αυτής στο ύψος των 2.486,69 € (526,89 € για κατάσταση+1.959,80 € για κατάσταση).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

όπως γίνει μερικώς δεκτή η με αριθ. πρωτ./13-05-2019 ενδικοφανής προσφυγή, με την αναγνώριση προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπανών συνολικού ποσού 224.617,11 € και την απόρριψη προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπανών συνολικού ποσού 56.354,41 €.

Τελικές λογιστικές διαφορές με βάση την παρούσα απόφαση:

Κατόπιν αυτών αποφασίζουμε όπως οι συνολικά καταλογιζόμενες λογιστικές διαφορές προσδιορισθούν ως ακολούθως:

ΑΡ.ΛΟΓ/ΣΜΟΥ ΕΓΛΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	Λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου	Μείον λογιστικές διαφορές που διαγράφονται με την παρούσα απόφαση	Λογιστικές διαφορές βάσει της παρούσας απόφασης
68.03.00.01	<u>Πρόσθετες Ειδικές Προβλέψεις για επισφ. Απαιτ. Χορηγ.</u>	208.155,40	208.155,40	0,00
64.01.00.00	<u>Έξοδα ταξιδίων εσωτερικού</u>	43.838,31	0,00	43.838,31

64.02.06.00	Έξοδα Υποδοχής και Φιλοξενίας	5.071,05	0,00	5.071,05
64.98.99.00	Λιάφορα Έξοδα	2.423,97	0,00	2.423,97
66.14.09.00	Αποσβέσεις Λοιπού Εξοπλισμού	393,60	147,60	246,00
66.14.03.00	Αποσβέσεις Η/Υ & Ηλεκτρονικών Συγκροτημάτων	522,69	522,69	0,00
66.16.17.00	Αποσβέσεις Εξόδων Αναδιοργάνωσης	18.278,11	15.791,42	2.486,69
	Ενδοομιλικές Συναλλαγές	2.136,52	0,00	2.136,52
	Ιδιοχρησιμοποίηση	151,87	0,00	151,87
	ΣΥΝΟΛΟ	280.971,52	224.617,11	56.354,41

Προσδιορισμός φορολογητέου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας, χρήσης 2014, με βάση την παρούσα απόφαση, διαμορφώνεται ως εξής :

Φορολογητέα κέρδη βάσει δήλωσης	197.200,65 €
Φορολογητέα κέρδη βάσει ελέγχου	478.172,17 €
Μείον λογιστικές διαφορές που διαγράφονται από την παρούσα απόφαση	224.617,11 €
Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης	253.555,06 €

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

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα Κέρδη Ή Ζημιά		197.200,65	478.172,17	253.555,06	14.652,15
Φόρος 26%	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	8.429,27	81.481,86	23.081,42	
Συμπληρωματικός φόρος 3%		0,00	0,00	0,00	
ΣΥΝΟΛΟ		8.429,27	81.481,86	23.081,42	
Φόρος προκαταβληθείς		0,00	0,00	0,00	
Φόρος παρακρατηθείς		0,00	0,00	0,00	
ΣΥΝΟΛΟ		8.429,27	81.481,86	23.081,42	
Προκαταβολή φόρου		19.062,88	19.062,88	19.062,88	
Τέλος επιτηδεύματος		6.200,00	6.200,00	6.200,00	
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		44,19	44,19	44,19	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		8,84	8,84	8,84	
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ ΟΓΑ εκπροθέσμου				0,00	
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ			36.526,30	7.326,08	
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου					7.326,08

Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρ/μου					
	για καταβολή	33.745,18	143.324,07	55.723,41	21.978,23
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για επιστροφή		0,00	0,00	

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΗΣ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**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.