



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 30.09.2020

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 1969

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.
- β. Του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017)
- δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α. 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 24.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανωνύμου εταιρείας με την επωνυμία '.....', με Α.Φ.Μ., με έδρα το, κατά: της υπ' αριθ. /**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστική χρήση 2013), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και τη σχετική έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 24.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανωνύμου εταιρείας με την επωνυμία ‘.....’, με Α.Φ.Μ., 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 φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστική χρήση 2013), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου εισοδήματος 501.786,05 €, πλέον 514.631,78 € (πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.), ήτοι συνολικά 1.016.417,83 €.

Η παραπάνω διαφορά προέκυψε μετά μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος και φπα, που διενεργήθηκε από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. κατόπιν της υπ’ αρ. /..... /2019 εντολής ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994 και της ΠΟΛ 1159/2011.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω Πράξεων, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- “1. Γενικές παρατηρήσεις σε σχέση προς την έκπτωση δαπανών
2. σχετικές διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 31 -25 – 72) για την έκπτωση των δαπανών
3. σε σχέση με τις λογιστικές διαφορές που ο έλεγχος καταλόγισε
3α. Λογαριασμός 62-01-01-0013 φυσικό αέριο παραγωγικής διαδικασίας με 13%
3β. Λογαριασμός 64-01-01-0000 Έξοδα ταξιδιών εξωτερικού
3γ. Λογαριασμός 64-02-06-0000 Έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας
3δ. Λογαριασμός 64-98-99-0000 Διάφορα έξοδα
3ε. Λογαριασμός 65* Τόκοι και συναφή έξοδα
3στ. Λογαριασμός 76 Πιστωτικοί τόκοι”

Οι διαφορές φόρου της υπό κρίση διαχειριστικής χρήσης 2013 προέκυψαν διότι, μετά τον γενόμενο έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκε η ύπαρξη λογιστικών διαφορών ως ακολούθως:

A/A	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΠΟΣΟ
1	61.00.99.0000	Αμοιβές και Έξοδα Λοιπών Ελεύθερων Επαγγελματιών	27.443,98
2	61.00.99.0023	Αμοιβές και Έξοδα Λοιπών Ελεύθερων Επαγγελματιών με 23%	43.324,00
3	61.98.99.0123	Λοιπές αμοιβές Τρίτων Ενδοκοινοτικές	58.346,44
4	62.01.01.0013	Φυσικό αέριο παραγωγικής διαδικασίας με 13%	12.945,62
5	62.04.06.0000	Ενοίκια λοιπού εξοπλισμού	247.209,76
6	62.05.08.0000	ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ_.....	24.340,02
7	62.07.08.0000	ΕΠΙΣΚ.& ΣΥΝΤΗΡΗΣΗ_.....	91.656,66
8	63.98.10.0000	ΦΟΡΟΣ_ΑΝΑΠΡΟΣ.ΑΞΙΑΣ_ΑΚΙΝΗΤΩΝ_N.2065/92	2.120,00
9	63.98.14.0000	ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ 2,4% ΕΠΙ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ ΑΓΟΡΩΝ	1.577,99
10	63.98.99.0000	ΛΟΙΠΟΙ ΦΟΡΟΙ - ΤΕΛΗ	4.958,84
11	64.01.01.0000	Έξοδα ταξιδιών εξωτερικού	1.590,00
12	64.02.06.0000	Έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας	95.508,85
13	64.02.07.0000	Έξοδα προβολής δια λοιπών μεθόδων	549,00
14	64.98.91.0000	ΕΞΟΔΑ_ΕΠΙΓΕΙΑΣ_ΕΞΥΠΗΡΕΤΗΣΗΣ_.....	42.136,63

15	64.98.99.0000	Διάφορα έξοδα 0%	9.960,19
16	66.02.01.0000	Αποσβέσεις τεχνικών εγκαταστάσεων	48.324,98
17	66.04.04.0000	Αποσβέσεις μέσων αποθηκείωσης και μεταφοράς	118.164,28
18	68.01.00.0001	Προβλέψεις για υποτ. χρεογράφων	1.030,62
19	65	Τόκοι και συναφή έξοδα	583.687,82
20	76	Λογ/σμός 76 Πιστωτικοί τόκοι (Τεκμαρτοί Τόκοι Δανείων)	246.474,13
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ			1.661.349,81

Η προσφεύγουσα αμφισβητεί όλες τις παραπάνω λογιστικές διαφορές, γενικά και αόριστα κάνοντας γενικές παρατηρήσεις σχετικά με την έκπτωση των δαπανών, και ειδικά για τους λόγους που αναφέρονται κατά περίπτωση στις παρακάτω λογιστικές διαφορές.

A/A	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΠΟΣΟ
1	62.01.01.0013	Φυσικό αέριο παραγωγικής διαδικασίας με 13%	12.945,62
2	64.01.01.0000	Έξοδα ταξιδιών εξωτερικού	1.590,00
3	64.02.06.0000	Έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας	95.508,85
4	64.98.99.0000	Διάφορα έξοδα 0%	9.960,19
5	65	Τόκοι και συναφή έξοδα	583.687,82
6	76	Λογ/σμός 76 Πιστωτικοί τόκοι (Τεκμαρτοί Τόκοι Δανείων)	246.474,13
ΣΥΝΟΛΟ			950.166,61

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 23. Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης

“1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

Άρθρο 28. Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

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 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, ορθά και νόμιμα, δεν αναγνωρίστηκαν από τη φορολογική αρχή για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και προστέθηκαν σαν λογιστικές διαφορές οι 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 τριτοβάθμιο λογαριασμό έχουν ως εξής:

A/A	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΠΟΣΟ
1	61.00.99.0000	Αμοιβές και Έξοδα Λοιπών Ελεύθερων Επαγγελματιών	27.443,98
2	61.00.99.0023	Αμοιβές και Έξοδα Λοιπών Ελεύθερων Επαγγελματιών με 23%	43.324,00
3	61.98.99.0123	Λοιπές αμοιβές Τρίτων Ενδοκοινοτικές	58.346,44
4	62.04.06.0000	Ενοίκια λοιπού εξοπλισμού	247.209,76
5	62.05.08.0000	ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ_....._.....	24.340,02
6	62.07.08.0000	ΕΠΙΣΚ.&_ΣΥΝΤΗΡΗΣΗ_.....	91.656,66
7	63.98.10.0000	ΦΟΡΟΣ_ΑΝΑΠΡΟΣ.ΑΞΙΑΣ_ΑΚΙΝΗΤΩΝ_Ν.2065/92	2.120,00
8	63.98.14.0000	ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ 2,4% ΕΠΙ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ ΑΓΟΡΩΝ	1.577,99
9	63.98.99.0000	ΛΟΙΠΟΙ ΦΟΡΟΙ - ΤΕΛΗ	4.958,84
10	64.02.07.0000	Έξοδα προβολής δια λοιπών μεθόδων	549,00
11	64.98.91.0000	ΕΞΟΔΑ_ΕΠΙΓΕΙΑΣ_....._.....	42.136,63
12	66.02.01.0000	Αποσβέσεις τεχνικών εγκαταστάσεων	48.324,98
13	66.04.04.0000	Αποσβέσεις μέσων αποθηκεύσεως και μεταφοράς	118.164,28
14	68.01.00.0001	Προβλέψεις για υποτ. χρεογράφων	1.030,62
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ			711.183,20

οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη πλήρους, σαφούς, ειδικής, επαρκούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου και κατά συνέπεια, ακυρότητας της κρινόμενης καταλογιστικής πράξης που βασίζονται σε αυτήν πρέπει να απορριφθούν ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς τις ως άνω λογιστικές διαφορές, όπως αυτές καταγράφονται στην από 24.12.2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, καθόσον η φορολογική αρχή φέρουσα το βάρος της απόδειξης, καθώς, σύμφωνα με το άρθρο 64 του ν. 4174/2013 *“ παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική θέση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου”*, απέδειξε δε, με πραγματικά περιστατικά τα στοιχεία εκείνα τα οποία στοιχειοθετούν τις αποδιδόμενες λογιστικές διαφορές, και χρησιμοποίησε κάθε πρόσφορο μέσο προκειμένου να καταλήξει στο πόρισμά του, λαμβάνοντας υπόψη τις ισχύουσες διατάξεις, οι οποίες αναφέρονται αναλυτικά στην οικεία Έκθεση Ελέγχου,

Επειδή, ορθά, νόμιμα και πλήρως αιτιολογημένα, δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αναλυτικά αναφέρονται στη οικεία έκθεση ελέγχου, οι γενικοί και αόριστοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας κατά το μέρος που αφορά τα συγκεκριμένα ποσά των ως άνω λογιστικών διαφορών, δεν γίνονται δεκτοί και απορρίπτονται.

1. Ως προς τη λογιστική διαφορά του λογαριασμού 62.01.01.0013 φυσικό αέριο παραγωγικής διαδικασίας 13% ύψους 12.945,62 €

Επειδή, από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τα παραπάνω ποσά, με την αιτιολογία, ότι *“..... Το ποσό αυτό από τον παραπάνω λογαριασμό αφορά κατανάλωση Φυσικού Αερίου μηνός Δεκεμβρίου 2012, αποτελεί έξοδο της προηγούμενης χρήσης 2012 και δεν είναι έξοδο δεδουλευμένο της τρέχουσας χρήσης 2013.....”*

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι: *“..... ο έλεγχος θα πρέπει να λάβει υπόψη του τα όσα προβλέπονται από την πργ. 1 του άρθρου 72 του Ν. 2238/94 και συνεπώς το ποσό των € 12.945,62 θα έπρεπε να είχε διαφορετική αντιμετώπιση από τον έλεγχο και να μην προστεθεί στα καθαρά αποτελέσματα με την μορφή της λογιστικής διαφοράς.”*

Επειδή, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και προστίθενται ως λογιστική διαφορά, δαπάνες/έξοδα που αντιστοιχούν σε προηγούμενες χρήσεις. (Κ.Φ.Ε., άρθρο 31, παρ. 1, περ. δ', Σ.τ.Ε. 5141/1995, ΠΟΛ. 1029/06). Σύμφωνα με την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, η δαπάνη πρέπει να βαρύνει αποκλειστικά τη χρήση της οποίας τα κέρδη φορολογούνται. Συνεπώς, οι δαπάνες που βαρύνουν προγενέστερες ή μεταγενέστερες χρήσεις δεν είναι εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδα. Επίσης, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση στην τρέχουσα χρήση δαπάνες που αφορούν προηγούμενες ή επόμενες χρήσεις έστω και αν καλύπτονται με δικαιολογητικά της τρέχουσας χρήσης, καθόσον οι δαπάνες κατά κανόνα αναγνωρίζονται στην χρήση κατά την οποία καθίστανται δεδουλευμένες και εκκαθαρισμένες, ανεξάρτητα αν έχει καταβληθεί το αντίτιμό τους ή όχι.» (Σχετικές διατάξεις: άρθρα 29 και 31, 102 του Ν. 2238/94 και Σ.τ.Ε. 1018/96, 2968/88, 4118/97).

Επειδή, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις και την διοικητική και δικαστική νομολογία, για την αναγνώριση μιας επαγγελματικής δαπάνης πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά ορισμένες προϋποθέσεις όπως, η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου, να είναι βεβαία, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, πραγματική, παραγωγική, να προκύπτει από έγγραφα δικαιολογητικά .κλπ. και να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία. (Αρ.πρωτ.1009074/157/Α0012/13.5.2008 Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ)
Στην φορολογία εισοδήματος ισχύει η βασική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, για αυτό δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση στην τρέχουσα χρήση δαπάνες που αφορούν προηγούμενες ή επόμενες χρήσεις έστω και αν καλύπτονται με δικαιολογητικά της τρέχουσας χρήσης, καθόσον οι δαπάνες κατά κανόνα αναγνωρίζονται στη χρήση στην οποία καθίστανται δεδουλευμένες και εκκαθαρισμένες, ανεξάρτητα αν έχει καταβληθεί το αντίτιμό τους ή όχι.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1078/2012, *“2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. α' του άρθρου 102 του ν. 2238/1994, όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με την παρ.7 του άρθρου 9 του ν. 3091/2002, ορίζεται ότι ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο συνολικό καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή, που αποκτάται κατά τη διαχειριστική περίοδο η οποία λήγει μέσα στο διάστημα από 1η Αυγούστου του προηγούμενου ημερολογιακού έτους μέχρι τις 31 Ιουλίου του οικείου οικονομικού έτους. Οι πιο πάνω διατάξεις καθιερώνουν την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων.
Σύμφωνα με την αρχή αυτή, κάθε χρήση είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις άλλες χρήσεις και δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός των αποτελεσμάτων αυτής με τα αποτελέσματα των προηγούμενων ή επόμενων χρήσεων. Κατά συνέπεια, τα ακαθάριστα έσοδα και κέρδη κατατάσσονται και φορολογούνται στην χρήση κατά την οποία προέκυψαν και αποκτήθηκαν ανεξάρτητα του χρόνου κατά τον οποίο εισπράχθηκαν, και οι δαπάνες κατατάσσονται στη χρήση την οποία βαρύνουν και οι οποίες συμβάλλουν στην απόκτηση εισοδήματος (π.21503/139/1958 εγκύκλιος του ν.δ. 3843/1958)/...”*

Επειδή, επιπροσθέτως, σύμφωνα με τη παρ. 2 του άρθρου 25 του ν. 4308/2014, καθιερώνεται η αρχή της αυτοτέλειας των φορολογικών ετών και δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός των αποτελεσμάτων ενός έτους με τα αποτελέσματα των προηγούμενων ή των επόμενων ετών.

Επειδή, σύμφωνα με τη ΣτΕ 2625/2013 “... δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 72 του ν. 2238/1994 διότι δεν πρόκειται για δήλωση φορολογητέας ύλης σε έτος διαφορετικό από αυτό στο οποίο ανήκει αλλά για μη νόμιμη ενέργεια εκπτώσεως δαπάνης....”

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν γίνονται δεκτοί και απορρίπτονται, ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

2. Ως προς τη λογιστική διαφορά του λογαριασμού 64.01.01.0000 έξοδα ταξιδιών εξωτερικού ύψους 1.590,00 €

Επειδή, από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα το παραπάνω ποσό, με την αιτιολογία, ότι “.... δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου στοιχεία, από τα οποία να προκύπτει, α) η σχέση των προσώπων με την επιχείρηση, για τα οποία πραγματοποιήθηκαν οι δαπάνες αυτές, β) ότι έγιναν για τις ανάγκες της επιχείρησης και όχι για κάλυψη προσωπικών αναγκών και γ) ότι συμβάλλουν στην απόκτηση κέρδους και ότι πρόκειται για πραγματικές παραγωγικές δαπάνες,....”

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι: “.....Η συγκεκριμένη δαπάνη καλύπτεται από το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών με εκδότη την, είναι παραγωγική και κακώς ο έλεγχος την απορρίπτει και την προσθέτει στα φορολογητέα αποτελέσματα με τη μορφή της λογιστικής διαφοράς..”

Επειδή, το ποσό αυτό από τον παραπάνω λογαριασμό αφορά έξοδα ταξιδιών στο εξωτερικό, χωρίς από τα τηρούμενα στοιχεία να προκύπτουν τα πρόσωπα, η σχέση τους με την επιχείρηση και ο σκοπός του ταξιδιού που πρέπει να συνδέεται με την ασκούμενη δραστηριότητα της προσφεύγουσας, ο λόγος για τον οποίο πραγματοποιήθηκαν οι δαπάνες αυτές, ώστε να ελεγχθεί εάν πραγματοποιήθηκαν στα πλαίσια των εργασιών της προσφεύγουσας, δεν έχουν δηλαδή καταβληθεί από ελευθεριότητα και είναι παραγωγικές δαπάνες.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 31 Ν.2234/94, δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, τα έξοδα ταξιδιών υπαλλήλων και εταίρων, στο εσωτερικό ή στο εξωτερικό, εφ' όσον από τα δικαιολογητικά που τηρήθηκαν δεν προκύπτει ο σκοπός του ταξιδιού και οι συμμετέχοντες σ' αυτό και ο λόγος για τον οποίο πραγματοποιήθηκαν οι δαπάνες αυτές, ώστε να ελεγχθεί εάν πραγματοποιήθηκαν στα πλαίσια της επιχειρηματικής δραστηριότητας της ελεγχόμενης, δεν έχουν δηλαδή καταβληθεί από ελευθεριότητα από την επιχείρηση και είναι παραγωγικές δαπάνες. (ΣτΕ 1293/88, 2899/78, 1965/78, 1967/78, 2809/78, 2810/78). Δαπάνη επιχείρησης δεν αναγνωρίζεται ως εκπεστέα, εφόσον καταβλήθηκε από την επιχείρηση, όχι όμως για τον παραγωγικό σκοπό της επιχείρησης, αλλά για άλλο μη παραγωγικό σκοπό. (Σ.τ.Ε. 3727/1990 και 1823/1994).

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο αναφορικά με την ανωτέρω συναλλαγή, ορθώς ο φορολογικός έλεγχος δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής χρήσης 2013 το ανωτέρω ποσό και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν ευσταθούν και απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

3. Ως προς τη λογιστική διαφορά του λογαριασμού 64.02.06.0000 έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας ύψους 95.508,85 €

Επειδή, από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τα παραπάνω ποσά, με την αιτιολογία, ότι *“... Το ποσό αυτό από τον παραπάνω λογαριασμό αφορά έξοδα υποδοχής & φιλοξενίας και διάφορα λοιπά καταναλωτικά προσωπικά έξοδα όπως τρόφιμα, χωρίς από τα τηρούμενα στοιχεία να προκύπτουν τα πρόσωπα, η σχέση τους με την επιχείρηση και ο σκοπός του ταξιδιού που πρέπει να συνδέεται με την ασκούμενη δραστηριότητα της επιχείρησης.....”*

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι: *“... Ο έλεγχος καθ’ υπερβολή θεώρησε ότι οι δαπάνες αυτές δεν είναι παραγωγικές με την αιτιολογία, που όπως αναφέρει και στην έκθεση ελέγχου, ότι δεν αναφέρονται τα πρόσωπα που συμμετείχαν στις εκδηλώσεις αυτές,”*

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1057/2.03.2007 *“Δεν εκπίπτουν οι δαπάνες για την ψυχαγωγία πελατών και επισκεπτών, ανεξάρτητα του σκοπού για τον οποίο αυτές πραγματοποιούνται”*.

Επειδή, δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, τα έξοδα φιλοξενίας (έξοδα δεξιώσεων - γευμάτων κλπ), όταν από τα δικαιολογητικά που τηρήθηκαν, δεν προκύπτει ο λόγος για τον οποίο δαπανήθηκαν τα ποσά αυτά και τα πρόσωπα που συμμετείχαν στις εκδηλώσεις αυτές, ώστε να μπορεί να αποδειχθεί η σχέση αυτών με την επιχείρηση και να ελεγχθεί εάν οι δαπάνες αυτές δεν έχουν καταβληθεί από ελευθεριότητα, συμβάλλουν στην προώθηση των εργασιών της προσφεύγουσας επιχείρησης και είναι παραγωγικές δαπάνες (ΣτΕ 1290, 1293, 1294/88, 51/91). Τα έξοδα αυτά δεν συνιστούν παραγωγική δαπάνη της προσφεύγουσας επιχείρησης και κατά συνέπεια δεν γίνονται αποδεκτά προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής, σύμφωνα με το άρθρο 31 του Ν.2238/94.

Επομένως, ορθώς ο φορολογικός έλεγχος δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής χρήσης 2013 τα ανωτέρω ποσά και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν ευσταθούν και απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

4. Ως προς τη λογιστική διαφορά του λογαριασμού 64.98.99.0000 διάφορα έξοδα 0% ύψους 9.960,19 €

Επειδή, από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τα παραπάνω ποσά, με την αιτιολογία, ότι *“... Το ποσό αυτό από τον παραπάνω λογαριασμό αφορά διάφορες προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, μη εκπιπόμενες από τα ακαθάριστα έσοδα”*.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι: *“... Στον λογαριασμό αυτό η εταιρεία καταχωρεί συνήθως μικροέξοδα για δώρα σε πελάτες-προμηθευτές και λοιπούς συνεργάτες, επ’ ευκαιρία των εορτών και λοιπών. Ο έλεγχος αυθαίρετα θεώρησε ότι οι δαπάνες αυτές δεν είναι παραγωγικές.”*

Επειδή, δεν τέθηκαν στη διάθεση του φορολογικού ελέγχου στοιχεία, από τα οποία να προκύπτει, α) η σχέση των προσώπων με την προσφεύγουσα επιχείρηση, για τα οποία πραγματοποιήθηκαν οι δαπάνες αυτές, β) ότι έγιναν για τις ανάγκες της και όχι για κάλυψη προσωπικών αναγκών και γ) ότι συμβάλλουν στην απόκτηση κέρδους και ότι πρόκειται για πραγματικές παραγωγικές δαπάνες, ο φορολογικός έλεγχος έκρινε ότι δεν πραγματοποιήθηκαν για τις ανάγκες της προσφεύγουσας επιχείρησης και θεώρησε ότι καταβλήθηκαν από ελευθεριότητα της προσφεύγουσας (Σχετικές διατάξεις: άρθρο 31 Ν. 2238/94 και Σ.τ.Ε. 2809/78, 1965, 1967/80, 3727/90, 715, 716, 717/91, 3456/95, 2809 & 2810/90).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 31 Ν.2234/94, δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, δαπάνες που από τα δικαιολογητικά που τηρήθηκαν δεν προκύπτει ο λόγος για τον οποίο πραγματοποιήθηκαν οι δαπάνες αυτές, ώστε να ελεγχθεί εάν πραγματοποιήθηκαν στα πλαίσια της επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας, δεν έχουν δηλαδή καταβληθεί από ελευθεριότητα από την επιχείρηση και είναι παραγωγικές δαπάνες. (ΣτΕ 1293/88, 2899/78, 1965/78, 1967/78, 2809/78, 2810/78)

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης προκύπτει, ότι τα ποσά αυτά από τον παραπάνω λογαριασμό αφορούν δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για προσωπική χρήση από εκπροσώπους ή υπαλλήλους της προσφεύγουσας, χαρακτηρίζονται ως προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες που δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της προσφεύγουσας

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο αναφορικά με τις ανωτέρω συναλλαγές, ορθώς ο φορολογικός έλεγχος δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής χρήσης 2013 τα ανωτέρω ποσά και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν ευσταθούν και απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

5. Ως προς τη λογιστική διαφορά του λογαριασμού 65 τόκοι και συναφή έξοδα ύψους 583.687,82 €

Επειδή, από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τα παραπάνω ποσά, με την αιτιολογία, ότι “.... προϋπόθεση έκπτωσης των τόκων από τα ακαθάριστα έσοδα είναι όπως τα δάνεια έχουν συναφθεί για τις ανάγκες της επιχείρησης. Όταν τα συναφθέντα δάνεια διατίθενται σε τρίτα πρόσωπα ή στον επιχειρηματία ή τους συνεταιίρους προσωπικής εταιρείας, οι τόκοι των δανείων αυτών δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα έσοδα της επιχείρησης, διότι στην περίπτωση αυτή οι τόκοι δεν αποτελούν παραγωγική δαπάνη... ”

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι: “..... Ο έλεγχος χαρακτήρισε τα χρεωστικά υπόλοιπα λογαριασμών 53-98-00-0051 «.....» και 53-98-00-0055 «.....» που προέκυψαν από εμπορικές συναλλαγές, κυρίως στο παρελθόν και όχι στην ελεγχόμενη χρήση, ως δανειακές διευκολύνσεις προς θυγατρικές εταιρείες. Ο έλεγχος σε κανένα σημείο της αιτιολόγησης του δεν αποδεικνύει ότι το εμφανιζόμενο χρεωστικό υπόλοιπο των λογαριασμών αυτών είναι χρηματική διευκόλυνση προς τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις ούτε αναφέρει αν διερεύνησε τους λογαριασμούς και το πως δημιουργήθηκε αυτό το χρεωστικό υπόλοιπο, αλλά αυθαίρετα θεωρεί αυτό ότι είναι προϊόν χρηματοδότησης. Επειδή λοιπόν από πουθενά δεν προκύπτει ότι ληφθέντα δάνεια από την εταιρεία μας έχουν χορηγηθεί με τη μορφή δανείων ή χρηματικών διευκολύνσεων προς τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις δεν αποδεχόμαστε τον καταλογισμό του ποσού των € 583.687,82 ως λογιστική διαφορά”.

Επειδή, η προσφεύγουσα στην υπό κρίση διαχειριστική χρήση 2013, και για την πραγματοποίηση της εμπορικής της δραστηριότητας είχε μακροπρόθεσμα και βραχυπρόθεσμα δάνεια με διάφορες τράπεζες συνολικού μέσου ετήσιου ύψους 34,4 εκατ. ευρώ, οι τόκοι, τα διάφορα έξοδα και οι προμήθειες των οποίων ανέρχονται σε 2,02 εκατ. ευρώ, επιβάρυναν τα αποτελέσματα της χρήσεως αυτής. Η προσφεύγουσα επιχείρηση στην ίδια χρήση είχε μέσο ετήσιο ύψος διευκολύνσεων σε θυγατρικές της εταιρείες ύψους 11,1 εκατ. ευρώ €.

Συγκεκριμένα στις 31.12.2013 εμφάνιζε στα βιβλία της συνολικό ποσό 11.121.532,20 € χρηματοδοτήσεων προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις, τα εξής χρεωστικά υπόλοιπα των θυγατρικών της εταιριών:

53.98.00.0051 Χρεωστικό Υπόλοιπο 9.185.672,29 €

53.98.00.0055 Χρεωστικό Υπόλοιπο 1.935.859,91 €
 (1.481.586,52 € από 53.98.00.0000)
 (454.273,39 € από 53.10.00.0000 Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς συνδ.επιχ. σε Eur.)
 Οι αναλογούντες δε επί του ποσού αυτού τόκοι και ο τρόπος υπολογισμού αυτών εμφανίζονται πιο κάτω:

Μήνας 2013	Συνολικό Υπόλοιπο Δανείων (Λ/45+52)	Συνολικό Υπόλοιπο διευκολύνσεων	Ποσοστό Διευκολύ νσεων / Δάνεια	65.05 Τόκοι, έξοδα λοιπών βραχυπρόθεσμ ων Τραπεζικών χορηγ.	Τόκοι που δεν εκπίπτουν
Ιανουάριος	31.308.747,36	9.889.286,60	32%	14.694,03	4.641,31
Φεβρουάριος	31.006.230,52	9.932.786,60	32%	15.727,79	5.038,37
Μάρτιος	31.205.381,55	10.109.162,06	32%	268.336,60	86.929,18
Απρίλιος	30.762.185,52	10.474.265,93	34%	24.168,25	8.229,09
Μάιος	30.737.569,16	10.506.268,83	34%	18.326,04	6.263,94
Ιούνιος	31.247.846,41	10.582.920,38	34%	523.916,43	177.438,34
Ιούλιος	31.113.312,27	10.662.422,40	34%	22.932,67	7.858,95
Αύγουστος	31.344.288,63	10.720.792,40	34%	17.400,83	5.951,66
Σεπτέμβριος	32.819.815,59	10.953.575,28	33%	265.195,39	88.508,65
Οκτώβριος	33.305.144,37	10.997.661,07	33%	18.842,18	6.221,86
Νοέμβριος	33.412.361,74	11.043.932,20	33%	12.806,94	4.233,13
Δεκέμβριος	34.307.953,71	11.121.532,20	32%	562.589,42	182.373,35
Σύνολο				1.764.936,57	583.687,82

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1δ του Ν. 2238/94, της ΠΟΛ.1029/17.2.2006 αλλά και της νομολογίας του Σ.τ.Ε. 187/73, 291/80, 3048/76, 1491/79 και 3945/86 οι τόκοι τους οποίους καταβάλλει η επιχείρηση για δάνεια ή πιστώσεις, αποτελούν παραγωγική δαπάνη, εφόσον τα δάνεια έχουν συναφθεί προς το συμφέρον της επιχείρησης, έχουν δηλαδή χρησιμοποιηθεί για τις εμπορικές ανάγκες και όχι για την εξυπηρέτηση αναγκών άλλων εταιρειών στις οποίες συμμετέχει. Εξάλλου, οι καταβαλλόμενοι από τις επιχειρήσεις τόκοι δανείων ή πιστώσεων, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους, όταν τα δάνεια αυτά δεν χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των επιχειρήσεων αυτών. (Π.17200/Εγκ. 129/1955, Π. 6012/7.4.1962, ΣτΕ 3404/1995, ΣτΕ 1577/1985)

Επειδή, οι τόκοι τραπεζικού δανείου που λαμβάνει εταιρεία προκειμένου να χρηματοδοτήσει αυξήσεις μετοχικού κεφαλαίου θυγατρικών της εταιρειών, ανεξαρτήτως εάν την συγκεκριμένη χρονική περίοδο θα εισπράξει μερίσματα ή όχι από τις εν λόγω συμμετοχές, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της.

Επειδή, η έκπτωση των τόκων δανείων επιτρέπεται μόνο εφόσον τα δάνεια διατίθενται για τις ανάγκες της επιχειρήσεως και όχι για τη θεραπεία προσωπικών αναγκών του επιχειρηματία ή των προσώπων που μετέχουν στην επιχείρηση ή για την εξυπηρέτηση αναγκών τρίτων. (ΣτΕ 3404/95), (ΣτΕ 1577/1985). Περαιτέρω, τόκοι δανείου, το οποίο στη συνέχεια χορηγήθηκε άτοκα σε θυγατρικές εταιρείες, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση, γιατί ακόμα και οι θυγατρικές θεωρούνται τρίτες επιχειρήσεις ως προς την μητρική. (ΣτΕ 3949/1986).

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1039/26.01.2015 εγκύκλιο, ερμηνεύοντας τη παρ. 4 του άρθρου 48 του ν. 4172/2013, αναφέρει, ότι: "..... Το νόημα της παραγράφου αυτής είναι ότι εφόσον το εισόδημα (εισπραττόμενο μερίσμα) απαλλάσσεται της φορολογίας με βάση τις προϋποθέσεις του άρθρου 48, τότε οι τυχόν δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί και συνδέονται με αυτή τη συμμετοχή, όπως

συμβολαιογραφικά έξοδα, φόροι, αμοιβές τρίτων, κλπ., καθώς και τυχόν χρηματοοικονομικά έξοδα (τόκοι δανείων για την απόκτηση των συμμετοχών), κλπ., δεν εκπίπτουν στο σύνολό τους”.

Επειδή, σύμφωνα με Αριθ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Β 1131644 ΕΞ 2016 με θέμα: Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 48 του ν.4172/2013, διευκρινίστηκε, ότι: “...η εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 48 του ν.4172/2013 δεν συνδέεται με την καταβολή μερίσματος από το νομικό πρόσωπο που πληροί τις προϋποθέσεις των παρ.1 και 2 του ίδιου άρθρου, αλλά με τη διενέργεια τυχόν δαπανών (π.χ. τόκοι δανείων) που συνδέονται με την συμμετοχή σε αυτό το νομικό πρόσωπο. Κατά συνέπεια, οι τυχόν επιχειρηματικές δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί από νομικό πρόσωπο και οι οποίες συνδέονται με τη συμμετοχή του σε άλλο νομικό πρόσωπο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των παρ.1 και 2 του άρθρου 48, δεν εκπίπτουν στο σύνολο τους στο φορολογικό έτος που πραγματοποιούνται, ανεξάρτητα αν στο έτος αυτό λαμβάνει χώρα διανομή κερδών από το νομικό πρόσωπο στο οποίο αυτό συμμετέχει”.

Σημειώνεται δε, εξάλλου, ότι: “.... οι υπόψη διατάξεις καταλαμβάνουν και τις περιπτώσεις που οι σχετικές δαπάνες (π.χ. τόκοι δανείων) πραγματοποιούνται όχι μόνο για την απόκτηση της συμμετοχής, αλλά και για τη χρηματοδότηση μίας ήδη υφιστάμενης θυγατρικής εταιρείας....”

Επομένως, σύμφωνα με τις οδηγίες του Υπουργείου Οικονομικών, οι τόκοι Τραπεζικού Δανείου που λαμβάνει μια εταιρία προκειμένου να χρηματοδοτήσει θυγατρικές της εταιρίες, ανεξαρτήτως εάν τη συγκεκριμένη χρονική περίοδο θα εισπράξει μερίσματα ή όχι από τις εν λόγω συμμετοχές, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της.

Επειδή, κατά πάγια διοικητική και δικαστηριακή νομολογία, προϋπόθεση έκπτωσης των τόκων από τα ακαθάριστα έσοδα είναι όπως τα δάνεια έχουν συναφθεί για τις ανάγκες της επιχείρησης. Όταν τα συναφθέντα δάνεια διατίθενται σε τρίτα πρόσωπα ή στον επιχειρηματία ή τους συνεταίρους προσωπικής εταιρείας, οι τόκοι των δανείων αυτών δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα έσοδα της επιχείρησης, διότι στην περίπτωση αυτή οι τόκοι δεν αποτελούν παραγωγική δαπάνη (βλ. Υπ. Οικ. Α. 2544/1958, Συμβ. Επικρ. 2157/1976, 3824/1977, 1491/1979, 290, 514, 3494, 3495/1980, 2767/82, 1069/83, 2401/84, 4244/85, 3538/1991). Δεν συγχωρείται από το νόμο η έκπτωση των τόκων που αναλογούν σ' αυτά, έστω και αν από τη χορήγηση των δανείων αυτών προκύψουν τόκοι (πιστωτικοί), οι οποίοι μπορεί μάλιστα να υπερβαίνουν και τους τόκους που καταβάλλει η επιχείρηση για τη σύναψη των δανείων (χρεωστικούς), οπότε η επιχείρηση θα έχει κέρδος από την εν λόγω συναλλαγή ωστόσο, αφού τα δάνεια που έχει συνάψει η επιχείρηση δεν τα χρησιμοποίησε για τις παραγωγικές της ανάγκες.

Επειδή, ορθώς ο φορολογικός έλεγχος δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής χρήσης 2013 τα ανωτέρω ποσά και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν ευσταθούν και απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

6. Ως προς τη λογιστική διαφορά του λογαριασμού 76 πιστωτικοί τόκοι ύψους 246.474,13 €

Επειδή, από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τα παραπάνω ποσά, με την αιτιολογία ότι “.... η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει χορηγήσει στον Πρόεδρο της εταιρείας και σε Μέλη του Δ.Σ., χρηματικές διευκολύνσεις – άτοκα δάνεια. Επί του ποσού αυτού (κατά το μέρος που δεν αποπληρώθηκε) ως και επί του υπολοίπου που χορηγήθηκε κατά τις προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους, η ελεγχόμενη – αν και υπόχρεη – δεν υπολόγισε τεκμαρτά έσοδα από τόκους....”

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι: “.....Ο έλεγχος αυθαίρετα θεωρεί τους δοσοληπτικούς λογαριασμούς των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου και των υπαλλήλων της εταιρείας ως χρηματικές διευκολύνσεις-άτοκα δάνεια και εντελώς αυθαίρετα καταλογίζει τεκμαρτού στόχους.....”

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, προκύπτει ότι, η προσφεύγουσα επιχείρηση έχει χορηγήσει στον Πρόεδρο της εταιρείας και σε Μέλη του Δ.Σ., χρηματικές διευκολύνσεις – άτοκα δάνεια. Επί του ποσού αυτού (κατά το μέρος που δεν αποπληρώθηκε) ως και επί του υπολοίπου που χορηγήθηκε κατά τις προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους, η προσφεύγουσα – αν και υπόχρεη – δεν υπολόγισε τεκμαρτά έσοδα από τόκους. Κατά τον χρόνο σύναψης των δανείων το επιτόκιο που ίσχυε για τα έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας, καθώς και τα τεκμαρτά έσοδα από τόκους με τα οποία υποχρεούται η προσφεύγουσα να αναμορφώσει τα προκύψαντα βάσει βιβλίων αποτελέσματα της ως και ο τρόπος υπολογισμού αυτών εμφανίζονται πιο κάτω:

Μήνας 2013	Υπόλοιπο Δανείων Μελών Δ.Σ. (Λογ/σμοι 33.09.00.0000 + 35.01.00.0000)	Επιτόκιο Έντοκων Γραμματίων Δημοσίου Τρίμηνης Διάρκειας	Τεκμαρτοί τόκοι δανείων
Ιανουάριος	5.693.970,95	4,07%	19.312,05
Φεβρουάριος	5.818.916,78	4,05%	19.638,84
Μάρτιος	5.893.306,14	4,05%	19.889,91
Απρίλιος	5.857.874,32	4,05%	19.770,33
Μάιος	5.908.338,80	4,02%	19.792,93
Ιούνιος	5.963.276,83	4,02%	19.976,98
Ιούλιος	6.085.837,99	4,02%	20.387,56
Αύγουστος	6.223.801,43	4,02%	20.849,73
Σεπτέμβριος	6.289.929,95	4,02%	21.071,27
Οκτώβριος	6.394.093,28	3,95%	21.047,22
Νοέμβριος	6.500.871,38	3,90%	21.127,83
Δεκέμβριος	7.264.452,53	3,90%	23.609,47
Σύνολο			246.474,13

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 2238/1994, “3.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, σύμφωνα με την ΥΠΟΙΚ 1018050/189/Α 0012/[ΠΟΛ.1042/8.2.93](#) Θέματα φορολογίας εισοδήματος

“4.2. 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, σε αντίθεση με τις προϊσχύσασες διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 26, με τις οποίες παρείχετο σε αυτόν η δυνατότητα της ανταποδείξεως για σύναψη δανείου χωρίς τόκο ή με επιτόκιο μικρότερου του νομίμου.....

Επομένως, αν μία εταιρεία, οποιασδήποτε νομικής μορφής, δεν έχει καταχωρήσει στα βιβλία της κανένα ποσό τόκων για το δάνειο που χορήγησε ή κατεχώρησε μικρότερο ποσό τόκων από αυτό που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, υποχρεούται 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.....

Στις διατάξεις της παραγράφου αυτής εμπίπτουν και τα δάνεια που χορηγούν οι επιχειρήσεις στους υπαλλήλους ή εργάτες τους καθόσον, αυτοί είναι τρίτοι προς την επιχείρηση.

Με τα δάνεια όμως αυτά δεν πρέπει να εξομοιώνονται τα ποσά που παίρνουν οι εργαζόμενοι από τους εργοδότες τους έναντι των αποδοχών του τρέχοντος μηνός, με την προϋπόθεση όμως ότι στο τέλος του μήνα θα έχει γίνει η σχετική τακτοποίηση.....

Για τα ποσά των τεκμαρτών τόκων που προκύπτουν από την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής δεν υπάρχει υποχρέωση παρακράτησης φόρου, καθόσον, οι τόκοι αυτοί δεν καταβάλλονται, ως μη πραγματικοί, από τον δανειολήπτη, ενώ με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 5 του άρθρου 29 του ν.δ. 3323/1955 ορίζεται ότι υπόχρεος για παρακράτηση φόρου επί των τόκων είναι ο χρεώστης που καταβάλλει αυτούς”..

Επειδή, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, στην περίπτωση που η επιχείρηση δεν έχει καταχωρήσει στα βιβλία της κανένα ποσό τόκων, υποχρεούται με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος να αναμορφώσει τα προκύψαντα βάσει βιβλίων αποτελέσματα, προσθέτοντας σε αυτά με τη μορφή της λογιστικής διαφοράς ολόκληρο το ποσό των τόκων.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν υπολόγισε τεκμαρτά έσοδα από τόκους, ορθώς ο φορολογικός έλεγχος αναμόρφωσε τα αποτελέσματα αυτής με το ανωτέρω ποσό, και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν ευσταθούν και απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την ενδικοφανή της προσφυγή, δεν προσκόμισε κανένα νέο αποδεικτικό στοιχείο προς επίρρωση των ισχυρισμών της, πέραν αυτών είχε προσκομίσει στον φορολογικό έλεγχο, ορθώς καταλογίσθηκαν οι υπό κρίση λογιστικές διαφορές, και οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Οι δε τελικές λογιστικές διαφορές ανέρχονται στο ποσό των 1.661.349,81 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./24.01.2020 ενδικοφανούς προσφυγής της ανωνύμου εταιρείας με την επωνυμία ‘.....’, με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση της κάτωθι πράξης:

της υπ’ αριθ./2019 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστική χρήση 2013), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

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

ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΦΟΡΟΥ: 1.016.417,83

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/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.