



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604536

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, **09-06-2021**

Αριθμός απόφασης: **1807**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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),
 - δ. του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4648/2020 (ΦΕΚ Α' 86) και της Α 1049/2021 Απόφασης με θέμα «Παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) ως προς την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και αιτήματος αναστολής καθώς και την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 ν. 4174/2013» του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 984/τ. Β/12.03.2021).
- 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. Τη με αριθμό πρωτοκόλλου/15-12-2020 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, με έδρα στην, όπως νομίμως εκπροσωπείται, κατά α) της με αριθ. πρωτ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και β) της με αριθ. πρωτ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. α) Τη με αριθ. πρωτ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και β) τη με αριθ. πρωτ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 15-12-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, όπως νομίμως εκπροσωπείται, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με τη με αριθ. πρωτ./2020 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** για το φορολογικό έτος 2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά χρεωστικού ποσού φόρου εισοδήματος ύψους 367.649,06€, πλέον πρόσθετος φόρος/πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 48.788.40€, ήτοι συνολικό ποσό **416.437,46€**.

β) Με τη με αριθ. πρωτ./2020 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού**

Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά χρεωστικού ποσού φόρου εισοδήματος ύψους 380.339.86€, πλέον πρόσθετος φόρος/πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 77.761,64€, ήτοι συνολικό ποσό **458.101,50€**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της με ημερομηνία θεώρησης 13-11-2020 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος βάσει του ν.4172/2013, των άρθρων 23 έως 25 και 72 του ν. 4174/2013 και της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1124/2015 του ελεγκτή του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Ύστερα από την έκδοση της με αριθ. / / /2019 Εντολής Ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία για όλα τα φορολογικά αντικείμενα για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017. Πιο συγκεκριμένα, η επιλογή της υπόθεσης έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 80 του ν. 3842/2010 και του άρθρου 26 του ν. 4174/2013 με τη χρήση μεθόδων ανάλυσης κινδύνου.

Από τον έλεγχο των τηρούμενων λογιστικών αρχείων της εταιρείας προέκυψε ότι ο λογαριασμός 16.00 «ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΣ» έχει χρεωθεί με το ποσό των 6.994.050,00€ ως προκύπτουσα εκτιμητέα αξία των περιουσιακών της στοιχείων, βάσει της από 16-12-2011 σχετικής Έκθεσης της επιτροπής του άρθρου 7 του ν. 3887/2010, την οποία επέλεξε να αποσβέσει πλήρως σε τέσσερα έτη όπως περιγράφεται στον παρακάτω πίνακα:

Διαχ. περίοδος	Αξία εκτίμησης	Συν/της απόσβεσης	Ποσό απόσβεσης
1/1 -31/12/2011	6.994.050,00	13,73%	960.000,00
1/1 -31/12/2012	6.994.050,00	13,73%	960.000,00
1/1 -31/12/2013	6.994.050,00	32,55%	2.276.430,00
1/1 -31/12/2014	6.994.050,00	40,00%	2.797.620,00
ΣΥΝΟΛΟ		100,00%	6.994.050,00

Από τον προηγούμενο φορολογικό έλεγχο, που διενεργήθηκε με την υπ' αριθ. /2016 εντολή ελέγχου, της για τη χρήση 2013 διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα πραγματοποίησε αποσβέσεις με ποσοστά ανώτερα των προβλεπόμενων και ο

προηγούμενος έλεγχος αναγνώρισε φορολογικά για κάθε έτος αποσβέσεις ύψους 999.150,00€ (=6.994.050,00€/7 έτη). Το εναπομείναν ποσό (διαφορά) των πραγματοποιούμενων επιπλέον αποσβέσεων ύψους 1.277.280,00€ (2.276.430,00€ - 999.150,00€) για το έτος 2013 έγινε αποδεκτό από την προσφεύγουσα, η οποία και το συμπεριέλαβε στις λογιστικές διαφορές της με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του εν λόγω έτους, που υπέβαλε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57-61 του Ν. 4446/2016.

Εν συνεχεία, βάσει της με αριθ./....../...../2019 Εντολής Ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για τα φορολογικά έτη 2014-2015, από τον διενεργηθέντα έλεγχο των λογιστικών αρχείων, διαπιστώθηκε ότι και για το φορολογικό έτος 2014, η προσφεύγουσα, όσον αφορά τις αποσβέσεις του λογαριασμού 16.00 πραγματοποίησε αποσβέσεις ύψους 2.797.620,00€ αντί του ορθού ποσού ύψους 999.150,00€, όπως αυτό ορίστηκε από τον προηγούμενο έλεγχο. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου για τα φορολογικά έτη 2014-2015, το εναπομείναν ποσό (διαφορά) των πραγματοποιούμενων επιπλέον αποσβέσεων ύψους 1.798.470,00€ (2.797.620,00€ - 999.150,00€) για το φορολογικό έτος 2014 έγινε αποδεκτό από την προσφεύγουσα, η οποία και το συμπεριέλαβε στις λογιστικές διαφορές της με την τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014. Τέλος, η προσφεύγουσα υπέβαλε τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 στην οποία συμπεριέλαβε και το σύνολο των προκύπτουσών από τον έλεγχο διαφορών αποσβέσεων ύψους 2.028.249,37€. Ωστόσο, η προσφεύγουσα στον κωδικό 550 «Αποσβέσεις αδειών Φ.Δ.Χ. του ν. 3888/2010» της εν λόγω τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ανέγραψε ως αρνητική λογιστική διαφορά ποσό αποσβέσεων ύψους 999.150,00€, η οποία δεν έγινε αποδεκτή από τον έλεγχο.

Ομοίως, στο πλαίσιο του ελέγχου των υπό κρίση χρήσεων για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, η προσφεύγουσα υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2016 και 2017, στις οποίες δηλώθηκαν λογιστικές διαφορές ύψους 263.774,44€ και 1.359.715,96€ αντίστοιχα. Ωστόσο, η προσφεύγουσα στον κωδικό 550 «Αποσβέσεις αδειών Φ.Δ.Χ. του ν. 3888/2010» των εν λόγω τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος ανέγραψε ως αρνητική λογιστική διαφορά ποσό αποσβέσεων ύψους 999.150,00€ τόσο για το έτος 2016 όσο και για το έτος 2017, η οποία δεν έγινε αποδεκτή από τον έλεγχο.

Επιπρόσθετα, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία κατά τα υπό κρίση έτη

2016 και 2017 διατηρούσε απαίτηση πιστωτικών τόκων από χορηγηθέντα δάνεια σε συνδεδεμένα με αυτήν πρόσωπα κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε.. Ωστόσο υπολόγισε μικρότερο ποσό τόκων από τους προβλεπόμενους με αποτέλεσμα ο έλεγχος να προβεί σε αναπροσαρμογή των οικονομικών αποτελεσμάτων για τα εν λόγω έτη και οι προκύπτουσες διαφορές δεδουλευμένων πιστωτικών τόκων συνολικού ύψους 268.605,38€ και 297.969,32€ για τα έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα, να προστεθούν στις λογιστικές διαφορές του ελέγχου. Τις ως άνω προκύπτουσες διαφορές, που διαπιστώθηκαν στις ενδοομιλικές συναλλαγές για τα υπό κρίση έτη, η προσφεύγουσα δεν τις συμπεριέλαβε στις τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και 2017 αντίστοιχα.

Εν συνεχεία, στις 10-09-2020 κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία α) το υπ' αρ. /2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθρου με το οποίο εκλήθη όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίησή του να διατυπώσει εγγράφως τεκμηριώνοντας τις απόψεις του σχετικά με τα παραπάνω αποτελέσματα του ελέγχου, και β) οι Προσωρινοί Διορθωτικοί Προσδιορισμοί Φόρου και Προστίμου φορολογικών ετών 2016-2017. Ανταποκρινόμενη στο ως άνω Σημείωμα Διαπιστώσεων η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αριθ. πρωτ. /2017 Υπόμνημα προβάλλοντας τις απόψεις της, οι οποίες δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, όπως νομίμως εκπροσωπείται, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Πλημμελής και παράνομη μη αναγνώριση των φορολογικών αποσβέσεων για τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2016 και 2017
- Παράβαση νόμου - πλημμελής και παράνομος καταλογισμός τόκων δανείου ως εισόδημα στο πλαίσιο ενδοομιλικών συναλλαγών - εσφαλμένος υπολογισμός ποσού τόκων

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση, όπως νομίμως εκπροσωπείται, προσκόμισε το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/23-03-2021 Υπόμνημα στην Υπηρεσία μας με το οποίο υπέβαλε συνημμένα τα αναμorfωμένα Μητρώα Παγίων για τα φορολογικά έτη

2016 και 2017 αντίστοιχα. Εν συνεχεία, προσκομίστηκε το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/20-04-2021 δεύτερο Υπόμνημα στην Υπηρεσία μας με το οποίο υπέβαλε συνημμένα α) τις με αριθ. πρωτ. /2020 δημοσιευμένες από το ΓΕΜΗ ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις 2019 και β) τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2019.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο ισχυρισμό στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 18§1 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι:

«1.α. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.

β. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

γ. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.

δ. Εάν η εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου των άρθρων 58 παρ. 2, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 1, κατά περίπτωση. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.

ε. Εξαιρουμένων των δηλώσεων παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, το επιβληθέν σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση πρόστιμο περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος.

στ. Φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που έχουν προσδιορισθεί κατά τις διατάξεις των περιπτώσεων δ' και ε' δεν διαγράφονται, συμψηφίζονται ή

επιστρέφονται.

Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύναται να καθορίζεται κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 19 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι:

«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα.

3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

β. Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.

γ. Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου του άρθρου 58 παρ. 1, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 2, κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση, και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.

δ. Εξαιρουμένων των δηλώσεων παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, το επιβληθέν σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση

πρόστιμο περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος.

ε. Φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που προσδιορίζονται κατά τις διατάξεις των περιπτώσεων γ' και δ' δεν διαγράφονται, συμψηφίζονται ή επιστρέφονται.

Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύναται να καθορίζεται κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 18 του ν. 3888/2010** ορίζεται ότι:

«1. Τα ποσά της αξίας των αδειών κυκλοφορίας των αυτοκινήτων που προβλέπονται στα άρθρα 2 και 14 του νόμου «Οδικές Εμπορευματικές Μεταφορές» όπως ειδικότερα καθορίζονται στην παράγραφο 7 του άρθρου 14 του ίδιου νόμου υπόκεινται σε απόσβεση σύμφωνα με τα επόμενα εδάφια.

Όσοι επαγγελματίες κατέχουν αυτές τις άδειες κυκλοφορίας μπορούν κατ' επιλογήν, να αποσβέσουν τα ανωτέρω ποσά, ισόποσα σε χρονικό διάστημα από τρία (3) έως και επτά (7) έτη, με έναρξη ισχύος το έτος 2010.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **ΠΟΛ. 1106/11-05-2011** με θέμα «Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του Ν. 3887/2010 (ΦΕΚ 174 Α'/30.09.2010), του Ν.3888/2010 (ΦΕΚ 175 Α'/30.09.2010) καθώς και των διατάξεων της παραγράφου 16 του άρθρου 21 του Ν.3943/2011 (ΦΕΚ 66 Α'/31.03.2011)» διευκρινίζεται ότι:

«Άρθρο 18 παρ. 1

Αποσβέσεις τεκμαρτής αξίας αδειών Φ.Δ.Χ. με ημερομηνία έκδοσης πριν την 30.09. 2010.

1. Για την ομαλή μετάβαση στο νέο πλαίσιο οδικών εμπορευματικών μεταφορών, όπως αυτό καθιερώθηκε με το Ν. 3887/2010, και για την αντιστάθμιση της απώλειας κεφαλαίου που προκύπτει για τους ιδιοκτήτες αυτοκινήτων Φ.Δ.Χ. με την απελευθέρωση της αγοράς και τη μείωση της εμπορικής αξίας των αδειών τους, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 18 του Ν. 3888/2010 (ΦΕΚ 175Α'/30.9.2010) ρυθμίζονται τα θέματα των αποσβέσεων της αξίας των αδειών αυτών.

2. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 18 του Ν. 3888/2010 ορίζεται, ότι όσοι επαγγελματίες κατέχουν άδειες κυκλοφορίας των αυτοκινήτων (Φ.Δ.Χ.), όπως αυτές προβλέπονται στα άρθρα 2 και 14 του Ν. 3887/2010, δηλαδή κατέχουν άδειες Φ.Δ.Χ. πριν τη δημοσίευση του Ν. 3887/2010 (ήτοι πριν τις 30.09.2010) και ανεξάρτητα εάν πρόκειται για ατομικές εκμεταλλεύσεις, κοινωνίες συνεκμετάλλευσης, εκμεταλλεύσεις ή

επιχειρήσεις άλλης νομικής μορφής, μπορούν, κατ' επιλογήν, να αποσβέσουν την αξία των πιο πάνω αδειών, ισόποσα, σε χρονικό διάστημα από τρία (3) έως και επτά (7) έτη, με έναρξη ισχύος το έτος 2010.

3. Επομένως, με τις πιο πάνω διατάξεις αναγνωρίζεται ισόποση κατ' έτος μείωση των καθαρών κερδών των επαγγελματιών που κατέχουν τις άδειες των οδικών μεταφορών Φ.Δ.Χ. Εθνικών, Διεθνών, Νομαρχιακών και Βυτιοφόρων, από 3 έως και 7 έτη, κατ' επιλογήν, στα ποσά της αξίας αυτών, δίνοντας στους μεταφορείς τη δυνατότητα να επιλέξουν εάν θα αποσβέσουν την οριζόμενη αξία της άδειας που κατέχουν σε 3, 4, 5, 6 ή 7 έτη, αντίστοιχα.

4. Για το σκοπό αυτό και προκειμένου να εξευρεθεί ενιαίος τρόπος υπολογισμού της αξίας των πιο πάνω αδειών, λαμβάνεται υπόψη το μικτό βάρος του Φ.Δ.Χ. αυτοκινήτου το οποίο αναγράφεται στην άδεια κυκλοφορίας του.

5. Η ανωτέρω αξία, όπως αυτή διαμορφώνεται με τις διατάξεις της παρ.7 του άρθρου 14 του Ν.3887/2010, προσδιορίζεται ως ακολούθως:

- α) Δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ για τον πρώτο τόνο.
- β) Δύο χιλιάδες (2.000) ευρώ για κάθε επόμενο και μέχρι επτά (7) τόνους.
- γ) Χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ για κάθε επόμενο και μέχρι τους σαράντα (40) τόνους.

Για την κατηγορία ειδικής μεταφοράς πετρελαιοειδών, η αξία των αδειών διαμορφώνεται ως εξής:

- α) Είκοσι επτά χιλιάδες (27.000) ευρώ για τον πρώτο τόνο. β) Τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ για κάθε επόμενο και μέχρι τους σαράντα δύο (42) τόνους.

6. Κατά συνέπεια, οι αξίες των αδειών κυκλοφορίας, όπως προσδιορίζονται ανωτέρω, υπόκεινται σε τμηματική και ισόποση ετήσια απόσβεση με τη χρήση σταθερού συντελεστή ανάλογα με τον αριθμό των ετών απόσβεσης (3, 4, 5, 6 ή 7, αντίστοιχα) που επιλέγει ο μεταφορέας, ως εξής:

Έτη απόσβεσης	Ποσοστό κατ' έτος
3	33,33% (ή 1/3)
4	25% (ή 1/4)
5	20% (ή 1/5)
6	16,66% (ή 1/6)
7	14,29% (ή 1/7)

7. Διευκρινίζεται, ότι αν και η επιλογή των ετών απόσβεσης (επομένως και του αντίστοιχου ετήσιου συντελεστή) βρίσκεται στη διακριτική ευχέρεια του μεταφορέα, ο συντελεστής που θα επιλεγεί αρχικά θα πρέπει να χρησιμοποιείται σταθερά από διαχειριστική περίοδο σε διαχειριστική περίοδο μέχρι την πλήρη απόσβεση της αξίας της άδειας.

8. Η διενέργεια αποσβέσεων είναι υποχρεωτική σε κάθε χρήση. Σε περίπτωση που μετά την αφαίρεση των αποσβέσεων με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος (φορολογική αναμόρφωση) προκύψει ζημία, αυτή μεταφέρεται στα επόμενα πέντε έτη (5), με τους όρους και τις προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 4 του Κ.Φ.Ε. παρά το γεγονός ότι η ζημία δεν προκύπτει από τα βιβλία, για λόγους ενιαίας φορολογικής αντιμετώπισης όλων των επιχειρήσεων, ανεξάρτητα από το αντικείμενο εργασιών τους.

9. Περαιτέρω και ειδικά για όσους κατέχουν άδειες εκμετάλλευσης νομαρχιακών φορτηγών, αναγνωρίζεται επιπλέον προσαύξηση των ποσών των αποσβέσεων που προκύπτουν κατά την εφαρμογή των ανωτέρω, κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%).».

Επειδή, βάσει της με αριθ./2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διενεργήθηκε μερικός επιτόπιος έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για τα έτη 2011-2014, από τον οποίο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία πραγματοποίησε αποσβέσεις στα βιβλία της για τον λογαριασμό 16.00 «ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΣ» ως ακολούθως:

Διαχ. περίοδος	Αξία εκτίμησης	Συν/της απόσβεσης	Ποσό απόσβεσης
1/1 -31/12/2011	6.994.050,00	13,73%	960.000,00
1/1 -31/12/2012	6.994.050,00	13,73%	960.000,00
1/1 -31/12/2013	6.994.050,00	32,55%	2.276.430,00
1/1 -31/12/2014	6.994.050,00	40,00%	2.797.620,00
ΣΥΝΟΛΟ		100,00%	6.994.050,00

Επειδή, από τα ως άνω προέκυψε ότι η προσφεύγουσα επέλεξε να αποσβέσει πλήρως την προκύπτουσα εκτιμητέα αξία των εν λόγω περιουσιακών της στοιχείων σε τέσσερα έτη εφαρμόζοντας διαφορετικούς συντελεστές απόσβεσης κατ' έτος, κατά παρέκκλιση των όσων ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 18 του ν. 3888/2010 και της ΠΟΛ 1106/2011 σχετικά με τον τρόπο υπολογισμού των αποσβέσεων της αξίας των

αδειών Φ.Δ.Χ., σύμφωνα με τις οποίες ο συντελεστής που θα επιλεγεί αρχικά θα πρέπει να χρησιμοποιείται σταθερά και θα πρέπει να πραγματοποιείται ισόποση κατ' έτος μείωση των καθαρών κερδών.

Επειδή, κατόπιν των ως άνω εκτεθέντων, σύμφωνα με τη με ημερομηνία θεώρησης 09/12/2017 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος βάσει των άρθρων 66 του ν. 2238/94, 23 έως 25 και 72 του ν. 4174/2013 και της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1037/2005, 1081/2005, 1159/2011 και 1038/2012 του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., ο έλεγχος που διενεργήθηκε για τα οικονομικά έτη 2011-2014 κατέληξε στο συμπέρασμα ότι εφόσον η εταιρεία τα δύο πρώτα έτη διενήργησε αποσβέσεις με συντελεστή που αντιστοιχεί περίπου σε 7 έτη απόσβεσης (14,29%), συνεπώς όφειλε να διενεργήσει αποσβέσεις ως εξής:

Διαχ. περίοδος	Αξία εκτίμησης	Συν/της απόσβεσης	Ποσό απόσβεσης
1/1 -31/12/2011	6.994.050,00	14,2857%	999.150,00
1/1 -31/12/2012	6.994.050,00	14,2857%	999.150,00
1/1 -31/12/2013	6.994.050,00	14,2857%	999.150,00
1/1 -31/12/2014	6.994.050,00	14,2857%	999.150,00
1/1 -31/12/2015	6.994.050,00	14,2857%	999.150,00
1/1 -31/12/2016	6.994.050,00	14,2857%	999.150,00
1/1 -31/12/2017	6.994.050,00	14,2857%	999.150,00
ΣΥΝΟΛΟ		100,00%	6.994.050,00

Επειδή, με βάση τα ως άνω, από τον διενεργηθέντα έλεγχο της χρήσης 2013, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα πραγματοποίησε αποσβέσεις ύψους 2.276.430,00€ για την εν λόγω χρήση, ήτοι εφάρμοσε ποσοστά ανώτερα των προβλεπόμενων ενώ ο προηγούμενος έλεγχος αναγνώρισε φορολογικά αποσβέσεις ύψους 999.150,00€ (=6.994.050,00€/7 έτη).

Επειδή, η προσφεύγουσα, αποδεχόμενη το εύρημα του ελέγχου αυτού, υπέβαλε τη με α/α/2017 τροποποιητική δήλωση για το έτος 2013, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57 έως 61 του ν. 4446/2016, στην οποία συμπεριέλαβε το εναπομείναν ποσό (διαφορά) των πραγματοποιούμενων επιπλέον αποσβέσεων ύψους 1.277.280,00€ (2.276.430,00€ - 999.150,00€) στις λογιστικές διαφορές.

Επειδή, εν συνεχεία, με τον διενεργηθέντα έλεγχο στην προσφεύγουσα εταιρεία για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015, βάσει της με αριθ./...../2019 Εντολής Ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διαπιστώθηκε ότι και για το φορολογικό έτος 2014, η προσφεύγουσα, όσον αφορά τις αποσβέσεις του λογαριασμού 16.00 πραγματοποίησε αποσβέσεις ύψους 2.797.620,00€ αντί του ορθού ποσού ύψους 999.150,00€, όπως αυτό ορίστηκε από τον προηγούμενο έλεγχο.

Επειδή, κατά τη διάρκεια του ως άνω ελέγχου, όσον αφορά το φορολογικό έτος 2014, η προσφεύγουσα υπέβαλε τη με α/α/2020 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, στην οποία προσέθεσε στις δηλωθείσες λογιστικές διαφορές της ύψους 2.004.368,59€ το εναπομείναν ποσό (διαφορά) των πραγματοποιούμενων επιπλέον αποσβέσεων ύψους 1.798.470,00€ (2.797.620,00€ - 999.150,00€) και επιπλέον το ποσό των 2.486,76€ (715,04€ + 458,88€ + 321,54€+348,25€+350,56€+292,49€), ήτοι το σύνολο των προκύπτουσών από τον έλεγχο διαφορών αποσβέσεων ύψους 1.800.956,76€. Όσον αφορά το φορολογικό έτος 2015, η προσφεύγουσα υπέβαλε τη με α/α/2020 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 και στον κωδικό 550 «Αποσβέσεις αδειών Φ.Δ.Χ. του ν. 3888/2010» ανέγραψε ως αρνητική λογιστική διαφορά ποσό αποσβέσεων ύψους 999.150,00€.

Επειδή, η φορολογική αρχή έκανε δεκτές τις επιπλέον προκύπτουσες από τον έλεγχο διαφορές αποσβέσεων που η προσφεύγουσα προσέθεσε στις ήδη δηλωθείσες λογιστικές διαφορές στην τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 για το φορολογικό έτος, ενώ δεν έκανε δεκτή την αρνητική λογιστική διαφορά ποσού αποσβέσεων του λογαριασμού 16.00 «ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ» ύψους 999.150,00€, που συμπεριέλαβε στην τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015.

Επειδή, κατά τη διάρκεια του ελέγχου για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, βάσει της με αριθ./...../2019 Εντολής Ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η προσφεύγουσα υπέβαλε τη με α/α/2020 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και τη με α/α/2020 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, στις οποίες δηλώθηκαν λογιστικές διαφορές ύψους 263.774,44€ και 1.359.715,96€ αντίστοιχα. Ωστόσο, η προσφεύγουσα στον

κωδικό 550 «Αποσβέσεις αδειών Φ.Δ.Χ. του ν. 3888/2010» των εν λόγω τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος ανέγραψε ως αρνητική λογιστική διαφορά ποσό αποσβέσεων ύψους 999.150,00€ για κάθε έτος, η οποία δεν έγινε αποδεκτή από τον έλεγχο.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία, όπως νομίμως εκπροσωπείται, βάσει των διατάξεων του άρθρου 19 του ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4308/2014, ισχυρίζεται ότι οι φορολογούμενοι έχουν τη δυνατότητα υποβολής εκπροθέσμων τροποποιητικών φορολογικών δηλώσεων σε περίπτωση που διαπιστωθούν λάθη ή παραλείψεις σε αυτές, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές χρήσεις δεν έχουν υποπέσει σε παραγραφή και για τις φορολογίες και τις φορολογικές περιόδους που περιλαμβάνονται σε εντολή ελέγχου, μέχρι, όμως την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. Στην έννοια του λάθους (σφάλματος) συμπεριλαμβάνεται και η εσφαλμένη χρήση ενός λογιστικού κανόνα ή η παράλειψη χρήσης του, ήτοι, εν προκειμένω, η διενέργεια αποσβέσεων επί των παγίων και των άυλων στοιχείων, μεγαλύτερων από αυτές που προβλέπονται από τη νομοθεσία, είναι περίπτωση λάθους στις οικονομικές καταστάσεις.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι νομίμως υπέβαλε Τροποποιητικές Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος για τα έτη 2016 και 2017, και ο έλεγχος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. όφειλε να λάβει υπόψη τις δηλωθείσες αρνητικές διαφορές εκ ποσού 999.150,00 € ανά χρήση, που αντιστοιχεί στο ποσό της νόμιμης απόσβεσης για τις εν λόγω χρήσεις, σύμφωνα με τον προηγούμενα διενεργηθέντα έλεγχο βάσει της με αριθ./2016 εντολής ελέγχου.

Επειδή, όπως αναγράφεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, δεν έγινε δεκτή η εν λόγω αρνητική λογιστική διαφορά καθόσον αφενός ο εν λόγω χειρισμός δεν προκύπτει από τα τηρούμενα φορολογικά αρχεία και οι εν λόγω αρνητικές αναμορφώσεις αποσβέσεων δεν καταχωρήθηκαν στα φορολογικά αρχεία της εταιρείας εντός των προβλεπόμενων προθεσμιών των άρθρων 1 και 6 του Ν. 4308/2014 ούτε απεικονίζονται στις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις της προσφεύγουσας.

Επειδή, αφετέρου, ο έλεγχος επισήμανε ότι η διενέργεια των φορολογικών αποσβέσεων για κάθε έτος με τους καθορισμένους νέους συντελεστές αποσβέσεων της παρ. 4 του άρθρου 24 του ν. 4172/2013, είναι υποχρεωτική και δεν επιτρέπεται η μεταφορά

αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων (φορολογικών ετών). Επιπρόσθετα, βάσει της ΠΟΛ 1073/31-03-2015 σε περίπτωση ου διενεργηθούν αποσβέσεις αλλά με συντελεστή μεγαλύτερο από τον προβλεπόμενο, οι επιπλέον αποσβέσεις δεν αναγνωρίζονται φορολογικά και οι επιχειρήσεις υποχρεούνται με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος να αναμορφώσουν τα προκύψαντα αποτελέσματα με την προσθήκη αυτών ως λογιστική διαφορά, ενώ σε αντίθετη περίπτωση, αν δεν διενεργηθούν ή διενεργηθούν με συντελεστή μικρότερο από τον προβλεπόμενο η επιχείρηση χάνει το δικαίωμα να πραγματοποιήσει στο μέλλον τις αποσβέσεις που όφειλε να διενεργήσει και δεν διενήργησε.

Επειδή, ωστόσο στην υπό κρίση περίπτωση το ποσό αποσβέσεων ύψους 999.150,00€ δεν αφορά μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων (φορολογικών ετών), όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, αλλά πρόκειται για ποσό αποσβέσεων που αφορά τις εκάστοτε υπό κρίση χρήσεις, εν προκειμένω το φορολογικό έτος 2015, όπως είχε ήδη προσδιοριστεί από τον προηγούμενο έλεγχο.

Επειδή, πιο συγκεκριμένα, στη σελ. 67 της με ημερομηνία θεώρησης 09/12/2017 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος βάσει των άρθρων 66 του ν.2238/94, 23 έως 25 και 72 του ν. 4174/2013 και της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1037/2005, 1081/2005, 1159/2011 και 1038/2012 του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. αναγράφονται τα κάτωθι:

«10. ΥΠΟΨΗ ΕΠΟΜΕΝΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 18 του Ν. 3888/2010 και της οδηγίας που δόθηκε με την ΠΟΛ. 1106/2011 για τον τρόπο υπολογισμού της απόσβεσης, η ελεγχόμενη επιχείρηση όφειλε σύμφωνα με την επιλογή της για την απόσβεση των εισφερόμενων οχημάτων (Φ.Δ.Χ., ρυμουλκούμενων και ημι-ρυμουλκούμενων) σε επτά (7) έτη να προβεί σε ετήσια επιβάρυνση των αποτελεσμάτων της με τις κάτωθι αποσβέσεις ανά έτος.

Διαχ. περίοδος	Αξία εκτίμησης	Συν/της απόσβεσης	Ποσό απόσβεσης
1/1 -31/12/2011	6.994.050,00	14,2857%	999.150,00
1/1 -31/12/2012	6.994.050,00	14,2857%	999.150,00
1/1 -31/12/2013	6.994.050,00	14,2857%	999.150,00
1/1 -31/12/2014	6.994.050,00	14,2857%	999.150,00
1/1 -31/12/2015	6.994.050,00	14,2857%	999.150,00
1/1 -31/12/2016	6.994.050,00	14,2857%	999.150,00

1/1 -31/12/2017	6.994.050,00	14,2857%	999.150,00
ΣΥΝΟΛΟ		100,00%	6.994.050,00

Τα ανωτέρω τίθενται υπόψη των επόμενων ελέγχων.»

Επειδή, κατόπιν των ως άνω εκτεθέντων, ο παρών έλεγχος ανατιτολόγητα δεν έλαβε υπόψη τα όσα ο προηγούμενος έλεγχος ανέφερε στη με ημερομηνία θεώρησης 09/12/2017 έκθεση ελέγχου σχετικά με τα ποσά αποσβέσεων στα οποία έπρεπε να προβεί η προσφεύγουσα για τα υπό κρίση έτη.

Επειδή, επιπλέον, όπως αναγράφεται στη σελ. 109 της με ημερομηνία θεώρησης 13-11-2020 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος βάσει του ν.4172/2013, των άρθρων 23 έως 25 και 72 του ν. 4174/2013 και της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1124/2015 του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. «Από τον έλεγχο, βάσει των ισχυουσών διατάξεων του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013, δεν γίνεται δεκτή η αρνητική λογιστική διαφορά που αφορά μέρος των αποσβέσεων του λογαριασμού 16.00 «ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΣ» καθόσον ο εν λόγω χειρισμός δεν προκύπτει από τα τηρούμενα φορολογικά αρχεία και οι εν λόγω αρνητικές αναμορφώσεις αποσβέσεων 999.150,00€, δεν καταχωρήθηκαν στα φορολογικά αρχεία της εταιρείας εντός των προβλεπόμενων προθεσμιών των άρθρων 1 και 6 του Ν. 4308/2014 ούτε απεικονίζονται στις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις της ελεγχόμενης. Περαιτέρω η εταιρεία προέβη σε πλήρη απόσβεση του λογ. 16.00 «ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΣ» την 31/12/2014, γεγονός που προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα φορολογικά της αρχεία και τις δημοσιευμένες οικονομικές της καταστάσεις..... Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει φορολογικά τις εν λόγω αρνητικές αναμορφώσεις αποσβέσεων ποσού 999.150,00€, τις οποίες δηλώθηκαν στις υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος αλλά δεν προκύπτουν από τα λογιστικά αρχεία για τα ελεγχόμενα έτη 2016 και 2017 κατά εφαρμογή των σχετικών διατάξεων των άρθρων 22, 23 και 24 του Ν. 4172/2013.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1106/11-05-2011 με θέμα «Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του Ν. 3887/2010 (ΦΕΚ 174 Α'/30.09.2010), του Ν.3888/2010 (ΦΕΚ 175 Α'/30.09.2010) καθώς και των διατάξεων της παραγράφου 16 του άρθρου 21 του Ν.3943/2011 (ΦΕΚ 66 Α'/31.03.2011)» διευκρινίζεται ότι:

«10. Επισημαίνεται, ότι η απόσβεση της αξίας των αδειών Φ.Δ.Χ. δεν αφορά στο λογιστικό προσδιορισμό των κερδών των υπαγόμενων επαγγελματιών ή επιχειρήσεων, αφού οι αναγνωριζόμενες αποσβέσεις υπολογίζονται επί τεκμαρτής αξίας της άδειας, όπως αυτή προκύπτει με βάση τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 14 του Ν. 3887/2010 και όχι επί

πραγματικής βάσεως (κόστους αγοράς). Κατόπιν των ανωτέρω, η έκπτωση των υπόψη αποσβέσεων θα γίνεται με την αναμόρφωση των αποτελεσμάτων κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος των επιχειρήσεων ή επαγγελματιών που κατέχουν άδειες πριν από τη δημοσίευση του ν. 3887/2010 (30.09.2010). Επιπλέον της αναμόρφωσης αυτής, η υπαγόμενη επιχείρηση θα δηλώνει κάθε χρόνο και τον αριθμό των χρήσεων για τις οποίες έχει αποφασίσει να προβεί στην απόσβεση της πιο πάνω αξίας.

11. Το ποσό της τεκμαρτής αυτής απόσβεσης αναγράφεται στο **κωδ. 312** του **πίνακα Ζ'** του εντύπου Ε3 ο οποίος αναμορφώνει τον **κωδ. 346.**».

Επειδή, το ως άνω συμπέρασμα του ελέγχου δεν συνάδει με τα όσα διευκρινίζονται από τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1106/11-05-2011 αναφορικά με τον χειρισμό των ποσών των εν λόγω αποσβέσεων δεδομένου ότι οι σχετικές άδειες Φ.Δ.Χ. που κατείχε η προσφεύγουσα είχαν ημερομηνία έκδοσης πριν την 30.09. 2010, σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/01-06-2021 τρίτο Υπόμνημα που υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα στην Υπηρεσία μας στο πλαίσιο εξέτασης της με αριθ. /15-12-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015.

Επειδή, από τις διατάξεις του **άρθρου 17 του 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.»

Επειδή από τις διατάξεις του **άρθρου 28 παρ. 2 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, σύμφωνα με τη θεωρία (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, 14η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ 174), η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

Επειδή από τις διατάξεις του **άρθρου 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 την απόφαση **ΣτΕ 1542/2016**: *«...η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώσα τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013).»*

Επειδή από τον συνδυασμό των προαναφερθεισών διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, §5. Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 36 παρ. 1 και 2 περίπτωση γ' του ν.4174/2013**:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή

διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) ...,

β) ...,

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης «επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης» και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο ισχυρισμό στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 25 του ν. 2238/1994** ορίζεται ότι:

«1. Το εισόδημα που προέρχεται από αποθεματικά ανωνύμων εταιριών, τα οποία διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται με οποιονδήποτε τρόπο και σε οποιονδήποτε χρόνο, ανεξάρτητα αν η διανομή τους γίνεται σε χρήμα ή σε ακίνητα ή σε κινητά ή σε άλλες αξίες, λογίζεται ως εισόδημα από κινητές αξίες.

2. Το ποσό που λαμβάνουν οι κάτοχοι ιδρυτικών τίτλων ανώνυμης εταιρίας, κατά την εξαγορά τους από αυτή, λογίζεται ως εισόδημα από κινητές αξίες.

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.

Ειδικά για συμβάσεις δανείου που συνάπτονται μεταξύ ημεδαπής επιχείρησης και επιχειρήσεων συνδεδεμένων με αυτή, εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 39 και 39Α.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 50 του ν. 4172/2013** ορίζεται ότι:

«1. Νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων

αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου.

2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές.».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1034/2014** με θέμα «**Προσδιορισμός μέσου επιτοκίου αγοράς κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 13 του Ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167)**» διευκρινίζεται ότι:

«1. Ως μέσο επιτόκιο αγοράς, για την εφαρμογή της παραγράφου 3 του άρθρου 13 του Ν. 4172/2013, λαμβάνεται το επιτόκιο των τραπεζικών δανείων σε ευρώ, προς ιδιώτες, με τη μεθοδολογία που ορίζεται από την Τράπεζα της Ελλάδας ανά μήνα, ανά κατηγορία και ανά υποκατηγορία δανείου.

Αναλυτικότερα, προκειμένου για συμβάσεις καταναλωτικών, στεγαστικών, ανοιχτών δανείων και υπερεναλήψεων από τρεχούμενους λογαριασμούς λαμβάνεται το επιτόκιο της αντίστοιχης κατηγορίας και υποκατηγορίας δανείου όπως ορίζεται από την Τράπεζα της Ελλάδας, για τον μήνα κατά τον οποίο ελήφθη η παροχή.

Για συμβάσεις λοιπών δανείων, λαμβάνεται το επιτόκιο κατ' αναλογία των όσων ισχύουν για τα καταναλωτικά δάνεια.

Αν σε κάποια από τις υποκατηγορίες δανείων δεν ορίζεται επιτόκιο για τον μήνα που ελήφθη η παροχή, λαμβάνεται υπόψη ο μέσος όρος των επιτοκίων της αντίστοιχης κατηγορίας δανείου για τον ίδιο μήνα.

Σε περίπτωση προκαταβολής μισθού άνω των τριών μηνών, ως επιτόκιο λαμβάνεται το χαμηλότερο από τα επιτόκια κάθε κατηγορίας δανείου από αυτές που περιγράφονται παραπάνω, όπως ισχύουν κατά το μήνα χορήγησης της προκαταβολής.

Σε περίπτωση που στη σύμβαση δανείου δεν αναγράφεται συγκεκριμένος σκοπός, ως επιτόκιο λαμβάνεται το επιτόκιο που ορίζει η Τράπεζα της Ελλάδας για τις υπερεναλήψεις από τρεχούμενους λογαριασμούς για τον μήνα κατά τον οποίο ελήφθη η παροχή.

2. Η παρούσα ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται από 1/1/2014 και μετά.».

Επειδή, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία κατά τα υπό κρίση έτη 2016 και 2017 διατηρούσε απαίτηση πιστωτικών τόκων από χορηγηθέντα δάνεια σε συνδεδεμένα με αυτήν πρόσωπα κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε..

Ωστόσο υπολόγισε μικρότερο ποσό τόκων από τους προβλεπόμενους με αποτέλεσμα ο έλεγχος να προβεί σε αναπροσαρμογή των οικονομικών αποτελεσμάτων για τα εν λόγω έτη και οι προκύπτουσες διαφορές δεδουλευμένων πιστωτικών τόκων συνολικού ύψους 268.605,38€ και 297.969,32€ για τα έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα, να προστεθούν στις λογιστικές διαφορές του ελέγχου. Στον παρακάτω πίνακα παρατίθενται ο αναλυτικός υπολογισμός των τόκων που θα έπρεπε να καταχωρήσει ως έσοδο στα λογιστικά της βιβλία ανά διαχειριστική περίοδο:

A) Για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016

ΧΡΗΣΗ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΧΟΡΗΓΗΣΗΣ	ΧΟΡΗΓΗΘΕΝ ΠΟΣΟ	ΗΜΕΡΕΣ ΔΙΑΚΡΑΤΗΣΗΣ ΔΑΝΕΙΟΥ	ΕΠΙΤΟΚΙΟ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ	ΠΟΣΟ ΤΟΚΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ (Α)	ΕΠΙΤΟΚΙΟ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΟ ΤΟΚΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ (Β)	ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ (Β-Α)
2016	02/01/2009	2.188.138,40	365	2,70%	191.739,50	10,75%	235.224,88	268.605,38
2016	22/12/2014	4.800.000,00	365			4,69%	225.120,00	
ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΗΣ 2016					191.739,50		460.344,88	268.605,38

B) Για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017

ΧΡΗΣΗ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΧΟΡΗΓΗΣΗΣ	ΧΟΡΗΓΗΘΕΝ ΠΟΣΟ	ΗΜΕΡΕΣ ΔΙΑΚΡΑΤΗΣΗΣ ΔΑΝΕΙΟΥ	ΕΠΙΤΟΚΙΟ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ	ΠΟΣΟ ΤΟΚΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ (Α)	ΕΠΙΤΟΚΙΟ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΟ ΤΟΚΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ (Β)	ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ (Β-Α)
2017	02/01/2009	2.188.138,40	364	2,30%	183.403,66	10,75%	235.006,06	297.969,32
2017	22/12/2014	4.800.000,00	364			4,69%	225.120,00	
2017	28/09/2017	2.700.000,00	93			3,08%	21.246,92	
ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΗΣ 2017					183.403,66		481.372,98	297.969,32

Επειδή, τις ως άνω προκύπτουσες διαφορές που διαπιστώθηκαν στις ενδοομιλικές συναλλαγές για τα υπό κρίση έτη, η προσφεύγουσα δεν τις συμπεριέλαβε στις τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και 2017 αντίστοιχα.

Επειδή, η προσφεύγουσα, όπως νομίμως εκπροσωπείται, ισχυρίζεται ότι για τα δάνεια – ταμειακές διευκολύνσεις που έχουν συναφθεί προ της έναρξης ισχύος του Ν.4172/2013, το προβλεπόμενο επιτόκιο είναι εκείνο του άρθρου 25 του Ν. 2238/1994, το

οποίο είναι σταθερό και ανατρέχει στο χρόνο σύναψης του δανείου, οι σχετικές δε διατάξεις των άρθρων 2 και 50 του Ν. 4172/2013, εφαρμόζονται για δάνεια – ταμειακές διευκολύνσεις που έχουν συναφθεί μετά την 1.1.2014. Εν προκειμένω, όσον αφορά το υπόλοιπο ταμειακών διευκολύνσεων προς τους εταίρους – διαχειριστές της εταιρείας μας για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, οι οποίες ανατρέχουν στο έτος 2009, εκ ποσού 2.188.138,40 €, νομίμως εφαρμόστηκε το άρθρο 25 του Ν. 2238/1994 και υπολογίσθηκαν τόκοι με βάση τα έντοκα γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας, δεδομένου ότι το εν λόγω επιτόκιο είναι σταθερό και ανατρέχει στο έτος 2009. Σε κάθε περίπτωση, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι μη νομίμως το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. εφάρμοσε την ΠΟΛ 1034/2014 για τον υπολογισμό του επιτοκίου, δεδομένου ότι η εν λόγω ΠΟΛ αφορά και αναφέρεται στο άρθρο 13 παρ. 3 του Ν. 4172/2013 και όχι στο υπό κρίση άρθρο 50 του ίδιου νόμου.

Επειδή, αναλυτικότερα από τον έλεγχο των βιβλίων των υπό κρίση ετών καθώς και των εκθέσεων των προηγούμενων φορολογικών ελέγχων διαχειριστικών περιόδων 2009 και 2010 έως 2013 διαπιστώθηκε, μεταξύ άλλων, ότι η προσφεύγουσα κατέβαλε ποσά ύψους 2.188.138,40€ στους εταίρους και διαχειριστές της. Για τις εν λόγω καταβολές χρημάτων που έλαβαν χώρα κατά τη χρήση 2009, η προσφεύγουσα απέδωσε τέλη και ΟΓΑ χαρτοσήμου του άρθρου 15§5γ (1,2%). Στον πίνακα που ακολουθεί παρατίθενται οι σχετικές εγγραφές, όπως προκύπτουν από τα βιβλία της προσφεύγουσας:

Ημ/νια	Ημ_γιο	Αρ. Εγγ.	Τύπος Παρ/κού	Αρ. Παρ/κού	Δ/θμιος	Περιγραφή	Αιτιολογία	Χρέωση
01/01/2014	ΑΠΟΓΡΑΦΩΝ & ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ		Κίνηση Απογραφής		33.07.00		Άνοιγμα Ισολογισμού	740.711,30
01/01/2014	ΑΠΟΓΡΑΦΩΝ & ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ		Κίνηση Απογραφής		33.07.01		Άνοιγμα Ισολογισμού	766.278,61
01/01/2014	ΑΠΟΓΡΑΦΩΝ & ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ		Κίνηση Απογραφής		33.07.02		Άνοιγμα Ισολογισμού	681.148,49
ΣΥΝΟΛΟ								2.188.138,40

Επειδή, τα ως άνω ποσά συνολικού ύψους 2.188.138,40€ παρέμειναν σταθερά και απαιτητά από την προσφεύγουσα έως και το πέρας των υπό κρίση ετών (31/12/2017) και για αυτά η προσφεύγουσα υπολόγισε και συμπεριέλαβε στα έσοδά της πιστωτικούς

τόκους με επιτόκιο αυτό που ίσχυε για τα έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας βάσει του άρθρου 25 του ν. 2238/1994, λογίζοντας αυτά ως δάνεια.

Επειδή, ωστόσο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 και 50 του ν. 4172/2013, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι οι ανωτέρω συναλλαγές εντάσσονται στις διατάξεις των ενδοομικών συναλλαγών. Συνεπώς η προσφεύγουσα όφειλε να υπολογίσει τους δεδουλευμένους τόκους σύμφωνα με τα επιτόκια που ορίζει η Τράπεζα της Ελλάδας για τις υπεραναλήψεις από τρεχούμενους λογαριασμούς, όπως διευκρινίζεται στην ΠΟΛ 1034/2014, καθόσον α) καθόλη τη διάρκεια του ελέγχου δεν προσκομίστηκε σύμβαση δανείου που να αναγράφεται συγκεκριμένος σκοπός και β) οι διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 2238/1994 έχουν παύσει να ισχύουν από 01-01-2014 και μετά για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 01-01-2014.

Επειδή, κατόπιν των ως άνω εκτεθέντων και των ισχυουσών διατάξεων, στο πλαίσιο του ελέγχου της αρχής των ίσων αποστάσεων αναφορικά με τον υπολογισμό των τόκων των εν λόγω καταβολών, για τις οποίες δεν προκύπτει ο σκοπός και η διάρκειά τους, όσον αφορά το φορολογικό έτος 2014 ορθώς ο έλεγχος, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1034/2014, έλαβε υπόψη το επιτόκιο ύψους σε 10,75% για το φορολογικό έτος 2016 και σε 10,74% για το φορολογικό έτος 2017, που ορίζει η Τράπεζα της Ελλάδος για τις υπεραναλήψεις από τρεχούμενους λογαριασμούς για τον προσδιορισμό των δεδουλευμένων πιστωτικών τόκων, δεδομένου ότι αφενός οι διατάξεις του άρθρου 25 του ν.2238/1994 καταργήθηκαν από 01-01-2014 και αφετέρου η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε στον έλεγχο σχετική σύμβαση δανείου. Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται αβάσιμος και απορρίπτεται.

Επειδή, επιπλέον, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι όσον αφορά το χορηγηθέν από την εταιρεία προς τους εταίρους στεγαστικό δάνειο για τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2016 και 2017, το προβλεπόμενο επιτόκιο του Δεκεμβρίου 2014, με βάση τα επιτόκια της Τράπεζας της Ελλάδος για νέα δάνεια σε ευρώ διάρκειας άνω των 5 ετών από εγχώρια πιστωτικά ιδρύματα ανέρχεται σε 2,85% και όχι σε 4,69%, όπως πλημμελώς υπολόγισε ο έλεγχος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

Επειδή, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα βιβλία και λογιστικά αρχεία που τηρήθηκαν από την προσφεύγουσα και από τον περαιτέρω έλεγχο των αναλυτικών

καθολικών και των δικαιολογητικών των εγγραφών αποδεικνύεται ότι αυτή είχε χορηγήσει, στις προηγούμενες των εξεταζόμενων φορολογικές περιόδους δάνεια στους εταίρους και διαχειριστές της, ήτοι α) στον κ. με Α.Φ.Μ. ποσό 1.600.000,00€, β) στον κ. με Α.Φ.Μ. ποσό 1.600.000,00€ και γ) στον κ. με Α.Φ.Μ. ποσό 1.600.000,00€. Επιπρόσθετα από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι, εκτός των ως άνω δανείων, η προσφεύγουσα, κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος 2017 χορήγησε επιπρόσθετα δάνεια στα ίδια πρόσωπα ποσού 900.000,00 € έκαστο.

Επειδή, η προσφεύγουσα κατά τη διάρκεια του ελέγχου προσκόμισε την από 22-12-2014 σύμβαση έντοκου δανεισμού με τους εταίρους της με σκοπό την αγορά ακινήτων – ιδιωτικής κατοικίας συνολικού ύψους 7.500.000,00€ (= 2.500.000,00€ x 3 εταίροι) έναντι απαιτήσεων των τελευταίων από μελλοντικά μερίσματα. Μεταξύ των μερών συμφωνήθηκε η εκταμίευση ποσού 1.600.000,00€ σε κάθε εταίρο την ίδια μέρα σύναψης της σύμβασης δανείου και το εναπομείναν ποσό των 900.000,00€ συμφωνήθηκε έκαστος δανειζόμενος εταίρος να το λάβει μελλοντικά και εντός των τριών ετών από την υπογραφή της σχετικής σύμβασης.

Επειδή, το εν λόγω δάνειο είναι έντοκο με ετήσιο σταθερό επιτόκιο το προβλεπόμενο επιτόκιο στεγαστικού δανείου και η προβλεπόμενη διάρκειά του ορίστηκε από τις 22-12-2014 έως και την 25-09-2019, ήτοι τέσσερα έτη και εννέα μήνες.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 13§3 του ν. 4172/2013**, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 4§3 του ν. 4646/2019 ορίζεται ότι:

«3. Οι παροχές σε είδος με τη μορφή δανείου, προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, είτε περιβάλλονται τη μορφή έγγραφης συμφωνίας είτε όχι, αποτιμώνται με βάση το ποσό της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ των τόκων που θα κατέβαλε ο εργαζόμενος ή εταίρος ή μέτοχος στη διάρκεια του ημερολογιακού μήνα κατά τον οποίο έλαβε την παροχή, εάν το επιτόκιο υπολογισμού των τόκων ήταν το μέσο επιτόκιο αγοράς, του οποίου η μέθοδος υπολογισμού ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, κατά τον ίδιο μήνα και των τόκων που τυχόν κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του εν λόγω ημερολογιακού μήνα.».

Επειδή, τα ανωτέρω καταβαλλόμενα ποσά δανείων συνολικού ύψους 4.800.000,00€

και 2.700.000,00€ που πραγματοποιήθηκαν τον Δεκέμβριο του 2014 και τον Σεπτέμβριο του 2017 αντίστοιχα, δεν συμπεριλήφθηκαν στις σχετικές βεβαιώσεις ετήσιων αποδοχών των δανειζόμενων εταιρών, ο έλεγχος διαπίστωσε ωφέλεια των δανειζόμενων από μη καταβαλλόμενους τόκους που απορρέουν από τα υπό κρίση δάνεια. Συνεπώς, από τον έλεγχο προέκυψε ότι κατά τα υπό κρίση έτη οι δανειζόμενοι εταίροι κατέβαλαν τόκους, μόνο κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος 2017.

Επειδή, κατόπιν των ως άνω εκτεθέντων και των ισχυουσών διατάξεων, δεδομένου ότι οι ανωτέρω συναλλαγές εντάσσονται στις διατάξεις των ενδοομιλικών συναλλαγών βάσει των διατάξεων του άρθρου 2 και 50 του ν. 4172/2013 προέκυψε ότι δεν τηρήθηκε η αρχή των ίσων αποστάσεων, καθόσον η προσφεύγουσα υπολόγισε και συμπεριέλαβε στα έσοδά της πιστωτικούς τόκους που απορρέουν από τα εκταμιευμένα δάνεια συνολικού ποσού 4.800.000,00€ που χορήγησε στους εταίρους και διαχειριστές της με επιτόκιο αυτό που ίσχυε για τα έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας βάσει του αρθ. 25 του ν. 2238/1994 παρόλο που οι διατάξεις του εν λόγω άρθρου είχαν ήδη καταργηθεί από 01-01-2014.

Επειδή, βάσει της διάρκειας και του σκοπού της προσκομισθείσας και υποβληθείσας στη Δ.Ο.Υ. Μοσχάτου σχετικής σύμβασης δανείου, ο έλεγχος ορθώς έκρινε ότι για το εν λόγω χορηγηθέν δάνειο ποσού 4.800.000,00€ η προσφεύγουσα είχε την υποχρέωση για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2016 και 2017 να υπολογίσει δεδουλευμένους τόκους σύμφωνα με το επιτόκιο για στεγαστικά δάνεια με σταθερό επιτόκιο έως και πέντε (5) ετών της Τράπεζας της Ελλάδος για τον μήνα Δεκέμβριο 2014, ήτοι 4,69%. Επιπλέον, βάσει της διάρκειας και του σκοπού της προσκομισθείσας και υποβληθείσας στη Δ.Ο.Υ. Μοσχάτου σχετικής σύμβασης δανείου, ο έλεγχος ορθώς έκρινε ότι για το εν λόγω χορηγηθέν δάνειο ποσού 2.700.000,00€ η προσφεύγουσα είχε την υποχρέωση για τα υπό κρίση φορολογικό έτος 2017 να υπολογίσει δεδουλευμένους πιστωτικούς τόκους σύμφωνα με το διαθέσιμο επιτόκιο για το σύνολο των στεγαστικών δανείων της Τράπεζας της Ελλάδος για τον μήνα Σεπτέμβριο 2017, ήτοι 3,08%. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται αβάσιμος και απορρίπτεται.

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/15-12-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ και την τροποποίηση α) της με αριθ. πρωτ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και β) της με αριθ. πρωτ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Φορολογικό έτος 2016 (Διαχειριστική περίοδος 1/1/-31/12/2016)

Φορολογικό Έτος 2016	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Οριστική φορολ. υποχρέωση
Φορολογητέα κέρδη	1.145.840,83	2.413.596,21	1.414.446,21	268.605,38
Φόρος που αναλογεί (φορολ. κέρδη x 29%)	332.293,84	699.942,90	410.189,40	77.895,56
Μείον: Φόρος που προκαταβλήθηκε	591.275,72	591.275,72	591.275,72	0,00
Μείον: Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε	43,20	43,20	43,20	0,00
Υπόλοιπο (πιστωτικό)	259.025,08		181.129,52	77.895,56
Υπόλοιπο (χρεωστικό)		108.623,98		
Πλέον: Προκαταβολή φόρου	602.322,91	602.322,91	602.322,91	0,00
Πλέον: Τέλος επιτηδεύματος	4.000,00	4.000,00	4.000,00	0,00
Πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της δήλωσης		48.788,40	38.947,78	38.947,78
Τελικό Χρεωστ. υπόλοιπο για βεβαίωση	347.297,83	763.735,29	464.141,17	116.843,34

Φορολογικό έτος 2017 (Διαχειριστική περίοδος 1/1/-31/12/2017)

Φορολογικό Έτος 2017	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Οριστική φορολ. υποχρέωση
----------------------	---------	---------	----------	---------------------------

Φορολογητέα κέρδη	390.049,78	1.701.566,56	702.416,56	312.366,78
Φόρος που αναλογεί (φορολ. κέρδη x 29%)	113.114,44	493.454,30	203.700,80	90.586,36
Μείον: Φόρος που προκαταβλήθηκε	602.322,91	602.322,91	602.322,91	0,00
Υπόλοιπο (πιστωτικό)	489.208,47	108.868,61	398.622,11	90.586,36
Υπόλοιπο (χρεωστικό)				
Πλέον: Προκαταβολή φόρου	337.931,03	337.931,03	337.931,03	0,00
Πλέον: Τέλος επιτηδεύματος	4.000,00	4.000,00	4.000,00	0,00
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή του	147.277,44	147.277,44	147.277,44	0,00
Πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της δήλωσης		77.761,64	45.293,18	45.293,18
Τελικό Χρεωστ. υπόλοιπο για βεβαίωση		458.101,58	135.879,54	135.879,54

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

Ακριβές Αντίγραφο

Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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