



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

Καλλιθέα, 05/01/2022

Αριθμός απόφασης: 19

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 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 1064/28.04.2017 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 07/09/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα το, οδός, κατά: α) της υπ' αριθμ. /2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού αυτοτελούς φορολόγησης αποθεματικών του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2015, β) της υπ' αριθμ. /2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού αυτοτελούς φορολόγησης αποθεματικών του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2016, γ) της υπ' αριθμ. /2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού αυτοτελούς φορολόγησης αποθεματικών του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2017, δ) της υπ' αριθμ. /2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του

Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., έτους 2016, ε) της υπ' αριθμ./2021 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2016, στ) της υπ' αριθμ./2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2015, ζ) της υπ' αριθμ./2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2016, και η) της υπ' αριθμ./2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2017, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και τις από 06/07/2021 οικείες εκθέσεις μερικού επιτόπιου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου και εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. (Κ.Ν.Τ.Χ.) και φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου (Φ.Κ.Κ.) του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.
6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 07/09/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού αυτοτελούς φορολόγησης αποθεματικών του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 36.853,71 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω μη υποβολής δήλωσης ποσού 18.426,86 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **55.280,57 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4174/2013, λόγω παράβασης των διατάξεων του ν. 3299/2004.

β) Με την υπ' αριθμ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού αυτοτελούς φορολόγησης αποθεματικών του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 612.578,06 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω μη υποβολής δήλωσης ποσού 306.289,03 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **918.867,09 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4174/2013, λόγω παράβασης των διατάξεων του ν. 3299/2004.

γ) Με την υπ' αριθμ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού αυτοτελούς φορολόγησης αποθεματικών του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2017, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 32.840,85 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω μη υποβολής δήλωσης ποσού 16.420,42 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **49.261,27 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4174/2013, λόγω παράβασης των διατάξεων του ν. 3299/2004.

δ) Με την υπ' αριθμ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας χαρτόσημο ποσού 3.974,97 ευρώ πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 794,99 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 2.384,98 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **7.154,94 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Ν.Τ.Χ. και του άρθρου 58 του ν. 4174/2013.

ε) Με την υπ' αριθμ./2021 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού **1.200,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013. Το ως άνω πρόστιμο καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα εταιρεία κατά το ως άνω φορολογικό έτος, υπέπεσε στις κάτωθι παραβάσεις:

1. Υπέβαλε ελλιπή φορολογική δήλωση εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 18 παρ. 1 και 19 του ν. 4174/2013, παράβαση για την οποία επιβάλλεται πρόστιμο 100,00 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του ν. 4174/2013.

2. Δεν υπέβαλε φορολογική δήλωση για την απόδοση τελών χαρτοσήμου μηνός Φεβρουαρίου φορολογικού έτους 2016, από την οποία προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 1 του ν. 4174/2013 και του άρθρου 15 παρ. 5γ του Κ.Ν.Τ.Χ., παράβαση για την οποία επιβάλλεται πρόστιμο 500,00 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. β' και παρ. 2 περ. δ' του ν. 4174/2013.

3. Δεν υπέβαλε φορολογική δήλωση για την απόδοση παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από δικαιώματα μηνός Μαΐου φορολογικού έτους 2016, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 18 παρ. 1 του ν. 4174/2013 και 62 παρ. 1, 64 παρ. 1 και 7 του ν.4172/2013, παράβαση για την οποία επιβάλλεται πρόστιμο 500,00 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. γ' και παρ. 2 περ. δ' του ν. 4174/2013.

4. Υπέβαλε ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα (βεβαίωση εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα) φορολογικού έτους 2016, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 1, 19 του ν. 4174/2013 και των άρθρων 61, 62 και 64 του ν. 4172/2013, παράβαση για την οποία επιβάλλεται πρόστιμο 100,00 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του ν. 4174/2013.

στ) Με την υπ' αριθμ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2015, επαναπροσδιορίστηκε από τον έλεγχο η φορολογητέα ζημιά της προσφεύγουσας εταιρείας στο ποσό των 6.928.375,23 ευρώ σε σχέση με την δηλωθείσα φορολογητέα ζημιά ύψους 6.961.798,77 ευρώ, για το φορολογικό έτος 2015.

ζ) Με την υπ' αριθμ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2016, επαναπροσδιορίστηκε από τον έλεγχο η φορολογητέα ζημιά της προσφεύγουσας εταιρείας στο ποσό των 6.265.436,28 ευρώ σε σχέση με την δηλωθείσα φορολογητέα ζημιά ύψους 6.905.034,65 ευρώ, για το φορολογικό έτος 2016.

η) Με την υπ' αριθμ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2017, επαναπροσδιορίστηκε από τον έλεγχο η φορολογητέα ζημιά της προσφεύγουσας εταιρείας στο ποσό των 5.982.015,67 ευρώ σε σχέση με την δηλωθείσα φορολογητέα ζημιά ύψους 7.915.272,53 ευρώ, για το φορολογικό έτος 2017.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των από 06/07/2021 οικείων εκθέσεων μερικού επιτόπιου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου και εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. (Κ.Ν.Τ.Χ.) και φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου (Φ.Κ.Κ.) του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθμ./2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 8 παρ. 6 του ν.3299/2004 καθώς και εσφαλμένη ουσιαστική εκτίμηση ως προς τη διανομή και κεφαλαιοποίηση μέρους των σχηματισθέντων αποθεματικών. Ο λογιστικός χειρισμός του αποθεματικού του ν.3299/2004, ακόμη και αν ήθελε θεωρηθεί εσφαλμένος, πάντως δεν επηρέασε το «αμετάβλητο» του αποθεματικού, ενώ σε κάθε περίπτωση δεν έλαβε χώρα διανομή ή κεφαλαιοποίηση. Επομένως δεν συντρέχουν οι νόμιμες προϋποθέσεις του άρθρου 8 παρ. 6 του ίδιου νόμου για την υπαγωγή του σε φορολογία. Ως εκ τούτου, η Φορολογική Διοίκηση, η οποία έκρινε περί του αντιθέτου, υπέπεσε σε εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 8 παρ. 6 του ν. 3299/2004 καθώς και εσφαλμένη ουσιαστική εκτίμηση.
- Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 15 παρ. 1α' του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου καθώς και εσφαλμένη ουσιαστική εκτίμηση από τη Φορολογική Διοίκηση, καθόσον δεν στοιχειοθετείται άφεση χρέους κατά τη μεταβίβαση μετοχών της εταιρείας «.....». Ο έλεγχος έκρινε ότι στοιχειοθετείται άφεση χρέους, παρότι ουδέποτε υπήρξε σχετική σύμβαση (είτε έγγραφη είτε σιωπηρή), υπέπεσε σε εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 15 παρ.1α του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου σε συνδυασμό με το άρθρο 454 ΑΚ καθώς και σε εσφαλμένη ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών περιστάσεων.
- Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του ΚΦΕ ως προς την προσθήκη λογιστικών διαφορών.

Α. Όσον αφορά τις υπ' αριθμ./2021,/2021 και/2021 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού αυτοτελούς φορολόγησης αποθεματικών

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν. 3299/2004:

«6. Τα ποσά των επιχορηγήσεων που εισπράττουν οι επιχειρήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος, εμφανίζονται σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού, το οποίο **δεν μπορεί να διανεμηθεί πριν την παρέλευση πενταετίας από την ολοκλήρωση και έναρξη παραγωγικής λειτουργίας**

της επένδυσης. Τα αποθεματικά αυτά εμφανίζονται σε ιδιαίτερο λογαριασμό στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης. Σε περίπτωση διανομής τους πριν την παρέλευση πενταετίας επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 10. Το αποθεματικό αυτό δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος με την προϋπόθεση ότι θα παραμείνει αμετάβλητο και δεν θα διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί πριν περάσουν δέκα χρόνια από το χρόνο του σχηματισμού του. Αν κεφαλαιοποιηθεί ή διανεμηθεί μετά την παρέλευση του ανωτέρω χρονικού διαστήματος, υπόκειται σε φορολογία με συντελεστή ο οποίος αντιστοιχεί στο ένα τρίτο του συντελεστή φορολογίας εισοδήματος που ισχύει, κατά το χρόνο κεφαλαιοποίησης ή διανομής, για τα νομικά πρόσωπα, που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 101 και στην παράγραφο 4 του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ο οποίος κυρώθηκε με τον Ν.2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α). **Ο οφειλόμενος, σύμφωνα με τα πιο πάνω, φόρος εισοδήματος αποδίδεται εφάπαξ με δήλωση η οποία υποβάλλεται μέσα στον επόμενο μήνα εντός του οποίου λήφθηκε η απόφαση για την κεφαλαιοποίηση ή διανομή.** Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου, καθώς και των μετόχων, εταίρων για το πιο πάνω αποθεματικό.

Επειδή περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν. 3299/2004 ορίζεται:

«7. Τα ποσά αυτά των επιχορηγήσεων δεν αφαιρούνται από την αξία των επενδυτικών δαπανών και το μισθολογικό κόστος της απασχόλησης προκειμένου να γίνει προσδιορισμός των φορολογητέων κερδών».

Επειδή από τις παραπάνω διατάξεις του ν. 3299/2004 προκύπτει ευθέως ότι οι επιχορηγήσεις του αποτελούν κεφαλαιουχικές ενισχύσεις (ενισχύσεις επενδυτικού κεφαλαίου), αφού αφορούν «στη δωρεάν παροχή από το Δημόσιο χρηματικού ποσού για την κάλυψη τμήματος της ενισχυόμενης δαπάνης του επενδυτικού σχεδίου» και συνεπώς αυτές συνιστούν αφορολόγητα αποθεματικά, και ως εκ τούτου ουδόλως σχετίζονται με «έκτακτα και ανόργανα έσοδα» των «Αποτελεσμάτων Χρήσης» των συγκεκριμένων διαχειριστικών χρήσεων, και δεδομένου ότι:

- «εμφανίζονται σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού» καθώς και ότι «Τα αποθεματικά αυτά εμφανίζονται σε ιδιαίτερο λογαριασμό στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης»
- τα ποσά αυτά των επιχορηγήσεων «δεν αφαιρούνται από την αξία των επενδυτικών δαπανών και το μισθολογικό κόστος της απασχόλησης προκειμένου να γίνει προσδιορισμός των φορολογητέων κερδών»

Επίσης, με βάση τα ανωτέρω, προκύπτει ότι οι επιχορηγήσεις «δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος» με την προϋπόθεση ότι το αφορολόγητο αποθεματικό στο οποίο εμφανίστηκαν με τη λογιστική τους απεικόνιση, θα παραμείνει αμετάβλητο και δεν θα διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί πριν περάσουν δέκα χρόνια από το χρόνο του σχηματισμού του.

Επειδή, στην ΠΟΛ.1029/17.2.2006 «Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία», αναφέρεται ότι:

«Αποσβέσεις επιχορηγηθέντων παγίων

Οι αποσβέσεις που αναλογούν στην αξία των παγίων στοιχείων που επιχορηγείται βάσει αναπτυξιακών νόμων (Ν. 1892/1990, Ν. 2601/1998) ή από την Ευρωπαϊκή Ένωση, για την πραγματοποίηση επενδύσεων, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

Για το λόγο αυτό, τα ποσά επιχορηγήσεων καταχωρούνται σε πίστωση του λογαριασμού 41.10 «Επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων» και στο τέλος κάθε χρήσης ποσό αυτών ίσο με τις τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις, που διενεργήθηκαν στην αξία των παγίων στοιχείων που επιχορηγήθηκε, μεταφέρεται στον αποτελεσματικό λογαριασμό 81.10 Έκτακτα και ανόργανα έσοδα με την ειδικότερη διάκριση 81.10.05 Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων. (1040321/10238/ΠΟΛ.1093/1992 ερμην. εγκύκλιος του Ν. 1892/1990, 1072294/11060/Β0012/1.10.2004).

Τα ανωτέρω δεν ισχύουν για τις αποσβέσεις των παγίων στοιχείων που επιχορηγούνται με το Ν.3299/2004.»

Επειδή, περαιτέρω, με το με Α.Π. 1057838/10689πε/Β0012/16.4.2008 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας εισοδήματος διευκρινίστηκαν τα κάτωθι:

«1. Όπως έχει γίνει πάγια δεκτό από τη Διοίκηση, τα χρηματικά ποσά των επιδοτήσεων ή επιχορηγήσεων γενικά που καταβάλλονται από το Δημόσιο σε επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Β' του Κ.Β.Σ., για επενδύσεις που αφορούν αγορά παγίων στοιχείων, δεν θεωρούνται προσθετικά στοιχεία των ακαθαρίστων εσόδων, δηλαδή δεν προσauξάνουν τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης αλλά αποτελούν μειωτικά στοιχεία του κόστους των παγίων αυτών στοιχείων και οι αποσβέσεις υπολογίζονται στην αξία κτήσης των παγίων, αφού αφαιρεθούν τα ποσά των επιχορηγήσεων (σχετ. 1071908/1159/Α0012/ΠΟΛ.1176/17.6.1998 και 1040321/10238/Β0012/ΠΟΛ.1093/5.5.1992 εγκύκλιοι).

2. Περαιτέρω, όπως έχει γίνει πάγια δεκτό από τη Διοίκηση, τα χρηματικά ποσά των επιδοτήσεων ή επιχορηγήσεων γενικά που καταβάλλονται από το Δημόσιο σε επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας για την πραγματοποίηση διαφόρων δαπανών (π.χ. διαφήμιση, έρευνα αγοράς, επισκευές-συντήρηση κτηρίων) αποτελούν μειωτικό στοιχείο των δαπανών αυτών (σχετ. το 1028842/810/Α0012/02.04.04 έγγραφό μας).

3. Αναφορικά με τις επιχορηγήσεις για αγορά παγίων στοιχείων που καταβάλλονται σε επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ισχύουν όσα έχουν γίνει δεκτά με την 1040321/10238/ΠΟΛ.1093/05.05.1992 ερμηνευτική εγκύκλιο του ν.1892/1990, με την οποία δόθηκαν, μεταξύ άλλων, οδηγίες για το λογιστικό χειρισμό των επιχορηγήσεων που εισπράττουν οι επιχειρήσεις αυτές, βάσει αναπτυξιακών νόμων (π.χ. ν.1262/1982, ν.1892/1990). Σύμφωνα με την εν λόγω εγκύκλιο μετά την υποχρεωτική εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ., τα πιο πάνω ποσά δεν θα φέρονται ως μειωτικό στοιχείο του κόστους, των παγίων στοιχείων που επιχορηγήθηκαν, αλλά με τα εισπραττόμενα κάθε φορά ποσά επιχορηγήσεων πιστώνεται ο λογαριασμός 41.10 «Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων», με χρέωση των διαθεσίμων κ.λπ.. Στο τέλος κάθε χρήσης μεταφέρεται από το λογαριασμό 41.10 με χρέωση αυτού, στον αποτελεσματικό λογαριασμό 81.10 «Έκτακτα και ανόργανα έσοδα» με την ειδικότερη διάκριση 81.10.05 «Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων», ποσό ίσο με τις τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις παγίων στοιχείων που διενεργήθηκαν και καταχωρήθηκαν

στους σχετικούς λογαριασμούς και οι οποίες αντιστοιχούν στην αξία των αποσβέσιμων παγίων στοιχείων που χρηματοδοτήθηκαν με τα ποσά των επιχορηγήσεων.

Αποτέλεσμα των ανωτέρω, είναι ότι από τις αποσβέσεις των επιχορηγηθέντων παγίων στοιχείων αναγνωρίζονται τελικά μόνο αυτές που αναλογούν στην αξία των παγίων που δεν επιχορηγήθηκε (αρ.πρωτ.1059203/10868/Β0012/21.07.2004 έγγραφό μας).

Τα ανωτέρω ισχύουν και για τις επιχορηγήσεις που καταβάλλονται στις πιο πάνω επιχειρήσεις και οι οποίες αφορούν προσθήκες και βελτιώσεις παγίων.

4. Με το υπ' αριθ. 1017311/10128/Β0012/11.03.2002 έγγραφό μας διευκρινίσθηκε ότι ο πιο πάνω λογιστικός χειρισμός των επιχορηγήσεων των παγίων επενδύσεων ακολουθείται σε κάθε περίπτωση είσπραξης επιχορήγησης είτε βάσει αναπτυξιακών νόμων (ν.1892/1990, ν.2601/1998) είτε από την ΕΟΚ (σχετ. οι αριθμ.29/1988, 41/1989, 60/1990 και 194/1994 γνωμοδοτήσεις του ΕΣΥΛ), με **εξαίρεση τα ποσά που χορηγούνται με τον ν.3299/2004.**

5. Περαιτέρω, με την παρ.7 του άρθρου 8 του ν.3299/2004 (ΦΕΚ 261 Α') ορίζεται ότι οι επιχορηγήσεις επενδύσεων, οι επιδοτήσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης, οι επιχορηγήσεις του μισθολογικού κόστους της απασχόλησης που καταβάλλονται με βάση τις διατάξεις του νόμου αυτού απαλλάσσονται από κάθε φόρο, τέλος χαρτοσήμου ή δικαίωμα, καθώς και κάθε άλλη επιβάρυνση σε όφελος του Δημοσίου ή τρίτου. Τα ποσά αυτών των επιχορηγήσεων δεν αφαιρούνται από την αξία των επενδυτικών δαπανών και το μισθολογικό κόστος της απασχόλησης προκειμένου για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών.»

Επειδή, κατόπιν των παραπάνω, δεν προβλέπεται και αντίκειται στις ανωτέρω ειδικές διατάξεις του Ν. 3299/2004, η τυχόν καθοριζόμενη σε εγκυκλίους ή έγγραφα οδηγιών ή γνωμοδοτήσεις ή διατάξεις γενικών νόμων, απόσβεση της επιχορήγησης, με την σταδιακή προσθήκη της στα «έκτακτα και ανόργανα έσοδα» των «Αποτελεσμάτων Χρήσης», μέχρι πλήρους απόσβεσής της, πράξη που εκτός των άλλων επιβάλλει τη φορολόγησή της που επίσης απαγορεύεται από τον ν. 3299/2004.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 3299/2004:

«5. Α. Το αφορολόγητο αποθεματικό της απαλλαγής που σχηματίστηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος, προστίθεται στα κέρδη της επιχείρησης και φορολογείται στη διαχειριστική χρήση κατά την οποία: ... (β) θα γίνει διανομή ή ανάληψη του αντίστοιχου ποσού του αφορολόγητου αποθεματικού και για το ποσό που θα διανεμηθεί ή θα αναληφθεί».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47 του ν. 4172/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει κατά την κρινόμενη περίοδο:

«1. ... Στην έννοια του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο εμπίπτει και η κεφαλαιοποίηση ή διανομή κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1059/18.3.2015:

«Άρθρο 47

Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

1. Με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού ορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες του άρθρου 45. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ' («Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα») του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013), εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά σε αυτό το Κεφάλαιο. Δηλαδή, τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα των νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 21 έως και 28 του ν. 4172/2013.

Στην έννοια του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα εμπίπτει και η κεφαλαιοποίηση ή διανομή κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Συνεπώς, τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη, τα οποία δεν έχουν υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, περιλαμβάνονται στα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα των προσώπων αυτών. Ως τέτοια κέρδη νοούνται ιδίως:

A. Αποθεματικά

α) τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα αποθεματικά που δεν έχουν υπαχθεί στην αυτοτελή φορολόγηση της παρ. 12 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, όπως τα αποθεματικά που έχουν σχηματιστεί από εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης (αυτοτελώς φορολογηθέντα εισοδήματα). Στην περίπτωση αυτή, ο παρακρατηθείς ή καταβληθείς στα ανωτέρω εισοδήματα φόρος συμψηφίζεται με το φόρο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 68 του Κ.Φ.Ε.

Επίσης, στα πιο πάνω αποθεματικά που δεν έχουν υπαχθεί στην αυτοτελή φορολόγηση της παρ. 12 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 περιλαμβάνονται και τα αποθεματικά που είχαν σχηματισθεί με βάση ειδικές διατάξεις νόμων, στους οποίους όπου γίνεται αναφορά στις διατάξεις του άρθρου 106 του προϊσχύοντος Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994) ή στις «γενικές διατάξεις του Κ.Φ.Ε.» νοούνται πλέον οι αντίστοιχες διατάξεις του άρθρου 47 του ν. 4172/2013. Τέτοιες περιπτώσεις αποθεματικών είναι ενδεικτικά οι ακόλουθες:

.....

Τα ανωτέρω ισχύουν και στην περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης αποθεματικών που είχαν σχηματισθεί με βάση ειδικές διατάξεις νόμων, για τη φορολογική μεταχείριση των οποίων δεν γινόταν παραπομπή στις σχετικές διατάξεις του ν. 2238/1994. Ενδεικτικά αναφέρονται τα ακόλουθα αποθεματικά:

- της παρ. 5 του άρθρου 1 του ν. 2992/2002 περί σχηματισμού αφορολόγητων αποθεματικών του κόστους προσαρμογής σε ΔΛΠ κατά τον πρώτο χρόνο εφαρμογής τους,
- του άρθρου 2 του ν. 2367/1995 περί εταιρειών αμοιβαίων εγγυήσεων,
- της παρ. 1 του άρθρου 5 του ν. 1775/1988 περί εταιρειών παροχής επιχειρηματικού κεφαλαίου.

Τα ίδια ισχύουν και σε περίπτωση διανομής αφορολόγητων αποθεματικών που έχουν σχηματιστεί με τις διατάξεις του ν. 3299/2004, του ν. 2601/1998, καθώς και με οποιονδήποτε άλλο αναπτυξιακό νόμο, πλην του ν. 3908/2011 όπως ισχύει, λόγω πραγματοποίησης παραγωγικών επενδύσεων. Σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης των πιο πάνω αποθεματικών κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 13 του

ν.1473/1984 ή του άρθρου 101 του ν. 1892/1990 δεν εφαρμόζονται τα αναφερόμενα ανωτέρω, αλλά τα ειδικότερα οριζόμενα στις διατάξεις των νόμων αυτών.

Επισημαίνεται ότι ειδικές διατάξεις που ρυθμίζουν τη φορολογική μεταχείριση διανομής ή κεφαλαιοποίησης αποθεματικών συνεχίζουν να ισχύουν (π.χ. παρ. 6 άρθρου 8 ν. 3299/2004).

Τα ως άνω διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα ποσά αποθεματικών της ενότητας Α' θεωρούνται φορολογικά κέρδη του φορολογικού έτους εντός του οποίου γίνεται η διανομή ή κεφαλαιοποίηση και φορολογούνται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4172/2013, συναθροιζόμενα με τα λοιπά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) από επιχειρηματική δραστηριότητα με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που θα υποβληθεί για το φορολογικό έτος αυτό. Είναι αυτονόητο ότι αν το αποτέλεσμα από επιχειρηματική δραστηριότητα είναι ζημιογόνο, το διανεμηθέν ή κεφαλαιοποιηθέν ποσό θα μειώσει το ζημιογόνο αυτό αποτέλεσμα.

Διευκρινίζεται επίσης ότι σε όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις των ενοτήτων Α' και Β' σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπάγεται το καθαρό ποσό των διανεμόμενων ή κεφαλαιοποιούμενων κερδών ή αποθεματικών, μετά την αναγωγή του ποσού αυτού σε μικτό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου εισοδήματος.»

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, τα σχηματισθέντα αποθεματικά βάσει του ν. 3299/04 προκειμένου να τύχουν φορολογικής απαλλαγής, θα πρέπει να πληρούνται ταυτόχρονα δυο προϋποθέσεις: (α) να έχουν παρέλθει 10 έτη από το σχηματισμό τους και (β) να έχουν παρέλθει 5 έτη από την έναρξη παραγωγικής λειτουργίας της επένδυσης ενώ μετά την παρέλευση των ανωτέρω χρονικών περιορισμών σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή, ο οποίος αντιστοιχεί στο ένα τρίτο (1/3) του συντελεστή φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων που ισχύει, κατά το χρόνο κεφαλαιοποίησης ή διανομής.

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην οικεία έκθεση φορολογίας εισοδήματος, η προσφεύγουσα εταιρεία σε προγενέστερες των κρινόμενων φορολογικών ετών χρήσεις υπάχθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3299/2004, σε επένδυση για τον εκσυγχρονισμό τριών ξενοδοχειακών μονάδων ως ακολούθως:

(i) Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων ν.3299/04 στη

Τα δεδομένα των αποφάσεων του Γενικού Γραμματέα της Περιφέρειας επί της εν λόγω επένδυσης παρατίθενται κατωτέρω:

	Απόφαση Υπαγωγής	Απόφαση ολοκλήρωσης και έναρξης παραγωγικής λειτουργίας
Αρ. Πρωτ.	/...../4/182	/...../Π08/4/182
Ημ/νία Πρωτ.	23/5/2007	6/9/2010
Συνολική Δαπάνη	1.830.000,00	2.104.430,00
Ποσοστό επιχορήγησης	40%	40%
Ποσό επιχορήγησης	732.000,00	841.772,00
Ιδία Συμμετοχή	457.500,00	550.911,00

Δάνειο μεσομακρο/μο	640.500,00	711.747,00
Ημ/νία έναρξης επενδυτικού σχεδίου	16/10/2006	16/10/2006
Ημ/νία ολοκλήρωσης		20/8/2009
Ημερομηνία έκθεσης ελέγχου		16/8/2010
Ημερομηνία Γνωμοδότησης Επιτροπής	15/5/2007	2/9/2010
ΦΕΚ Δημοσίευσης		/2010

ενώ για την παρακολούθηση του αποθεματικού τηρούσε το λογαριασμό 41.10.02.001 «ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ N.3299/04».

(ii) Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων N.3299/04 στο ξενοδοχείο στην

Τα δεδομένα της απόφασης του Υπουργού και Υφυπουργού Οικονομίας και Οικονομικών επί της εν λόγω επένδυσης παρατίθενται κατωτέρω:

	Απόφαση Υπαγωγής
Αρ. Πρωτ.	/...../4/1104/Ε
Ημ/νία Πρωτ.	28/6/2007
Συνολική Δαπάνη	4.797.000,00
Ποσοστό επιχορήγησης	40%
Ποσό επιχορήγησης	1.918.800,00
Ιδία Συμμετοχή	1.199.250,00
Δάνειο μεσομακρο/μο	1.678.950,00
Ημ/νία έναρξης επενδυτικού σχεδίου	16/10/2006
Ημερομηνία Γνωμοδότησης Επιτροπής	28/6/2007

ενώ για την παρακολούθηση του αποθεματικού τηρούσε το λογαριασμό 41.10.02.002 «ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ N.3299/04».

(iii) Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων N.3299/04 στο ξενοδοχείο στην

Τα δεδομένα της απόφασης του Υπουργού και Υφυπουργού Οικονομίας και Οικονομικών επί της εν λόγω επένδυσης παρατίθενται κατωτέρω:

	Απόφαση Υπαγωγής	Απόφαση ολοκλήρωσης και έναρξης παραγωγικής λειτουργίας
Αρ. Πρωτ.		
Ημ/νία Πρωτ.	8/12/2006	9/12/2014
Συνολική Δαπάνη	950.000,00	950.000,00
Ποσοστό επιχορήγησης	40%	40%
Ποσό επιχορήγησης	380.000,00	380.000,00
Ιδία Συμμετοχή	237.500,00	237.500,00
Δάνειο μεσομακρο/μο	332.500,00	332.500,00
Ημ/νία έναρξης επενδυτικού σχεδίου	16/10/2006	16/10/2006
Ημ/νία ολοκλήρωσης		30/9/2011
Ημ/νία έναρξης παραγωγικής λειτουργίας		28/6/2014
Ημερομηνία Γνωμοδότησης Επιτροπής	7/12/2006	
ΦΕΚ Δημοσίευσης		.

ενώ για την παρακολούθηση του αποθεματικού τηρούσε το λογαριασμό 41.10.02.003 «ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ N.3299/04».

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι (α) έλαβε επιχορηγήσεις, που συνίστανται στη δωρεάν παροχή από το Δημόσιο χρηματικού ποσού για την κάλυψη τμήματος της ενισχυόμενης δαπάνης επενδυτικού σχεδίου, τις οποίες εμφάνιζε σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού 41.10 «Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων» και (β) μείωσε το ποσό του σχηματισθέντος αφορολόγητου αποθεματικού, χρεώνοντας τον ως άνω λογαριασμό με το ποσό των αποσβέσεων που πραγματοποιούσε επί των επιχορηγηθέντων παγίων ανά ελεγχόμενη χρήση και πιστώνοντας το λογαριασμό εσόδου 81.01.05.00.00 «Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις παγίων» ή το λογαριασμό 41.99.00.000 «Προσαρμογή επιχορηγήσεων σε έκθεση επιτροπής άρθρου 9» κατά περίπτωση με τα κάτωθι ποσά ανά κρινόμενο φορολογικό έτος:

Κωδικός	Περιγραφή	2015	2016	207
41.10.02.001	ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ N.3299/04	61.352,13	60.858,52	51.527,53
41.10.02.002	ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ N.3299/04	0,00	1.410.025,64	0,00
41.10.02.003	ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ N.3299/04	28.875,93	28.875,93	28.875,93
ΣΥΝΟΛΑ		90.228,06	1.499.760,09	80.403,46

Ειδικά, όσον αφορά το σχηματισθέν αποθεματικό για την ξενοδοχειακή μονάδα, διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

Η προσφεύγουσα εταιρεία υπέγραψε στις 9/12/2015 με την εταιρεία (ανεξάρτητος αγοραστής) με την επωνυμία «.....» προσύμφωνο πώλησης της εν λόγω ξενοδοχειακής μονάδας. Προκειμένου να μεταβιβασθεί η ανωτέρω ξενοδοχειακή μονάδα από την προσφεύγουσα εταιρεία (Πωλήτρια) στην «.....» (Αγοράστρια), τα συμβαλλόμενα μέρη συμφώνησαν να ακολουθηθεί η διαδικασία απόσχισης κλάδου, με τις διατάξεις του Ν. 1297/72.

Ως ημερομηνία Ισολογισμού μετασχηματισμού ορίστηκε η 30/4/2016 και συντάχθηκε η από 27/5/2016 έκθεση διαπίστωσης της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων από την επιτροπή του άρθρου 9 Ν. 2190/20 και πιο συγκεκριμένα των ορκωτών ελεγκτών και - μέλη της ελεγκτικής εταιρείας «.....».

Η εν λόγω επιτροπή εκτίμησε το υπόλοιπο του λογαριασμού σε 41.10.02.002 «ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ N.3299» σε 583.205,76 ευρώ.

Όπως αναφέρεται στη σελίδα 19 - 20 της σχετικής έκθεσης, «Ο αποσχιζόμενος κλάδος από την 30/12/2013 και σύμφωνα με την απόφαση του Υπουργείου Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας (Αρ. πρωτ.....) έχει υπαχθεί στις διατάξεις του ν 3299/2004 για την ενίσχυση επενδυτικού σχεδίου της με το κίνητρο της επιχορήγησης ποσοστού 40% όσον αφορά τον εκσυγχρονισμό ολοκληρωμένης μορφής του ξενοδοχείου 5* «.....» εγκεκριμένης δυναμικότητας 205 δωματίων- 414 κλινών και συνολικής δυναμικότητας 265 δωματίων - 530 κλινών στην περιοχή Δήμου Η συνολική επένδυση ανερχόταν σε ποσό Ευρώ 1.918.800 για το οποίο 50% η εταιρεία έχει ελεγχθεί.

Η εταιρεία για το υπόλοιπο 50% με επιστολή την 28.12.2015 (αριθμ πρωτ...../2015 ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ) αιτήθηκε έλεγχο για την ολοκλήρωση και οριστικοποίηση του κόστους της επένδυσης

καθώς και πιστοποίηση και έναρξη της παραγωγικής λειτουργίας της επένδυσης. Μέχρι την ημερομηνία της έκθεσης μας δεν είχε διενεργηθεί κανένας έλεγχος από τις αρμόδιες υπηρεσίες του Υπουργείου Ανάπτυξης.

Το υπόλοιπο την 30.4.2016 αφορά το αναπόσβεστο υπόλοιπο. Το υπόλοιπο εκτιμάται ως έχει».

Για τη χρήση 2015 το εν λόγω αποθεματικό παρέμεινε αμετάβλητο στο λογαριασμό 41.10.02.002, ενώ στη χρήση 2016 η προσφεύγουσα εταιρεία διενήργησε αρχικά τις κάτωθι εγγραφές στα λογιστικά αρχεία της:

ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΚΩΔΙΚΟΣ ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
30/4/2016	41.10.02.002	ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ N.3299/04	ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΣΕ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΑΡΘΡΟΥ 9	1.335.594,24	0,00
30/4/2016	41.99.00.000	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΚΤΙΜΗΣΗΣ ΑΡΘΡΟΥ 9	ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΣΕ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΑΡΘΡΟΥ 9	0,00	1.323.038,44
30/4/2016	41.99.00.000	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΚΤΙΜΗΣΗΣ ΑΡΘΡΟΥ 9	ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΣΕ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΑΡΘΡΟΥ 9	0,00	12.555,80

Ως αποτέλεσμα, κατά την ημερομηνία μετασχηματισμού, ήτοι την **30^η/04/2016**, το υπόλοιπο του λογαριασμού 41.10.02.002 «ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ N.3299» ανερχόταν σε 583.205,76 ευρώ, ενώ το υπόλοιπο ποσό της επιχορήγησης ύψους 1.335.594,24 ευρώ βρισκόταν στο λογαριασμό 41.99.00.000 και στον ισολογισμό μετασχηματισμού της 30/04/2016 συμπεριλαμβανόταν στα Ίδια Κεφάλαια ποσού 8.140.330,89 ευρώ.

Στη συνέχεια, κατά την ολοκλήρωση του μετασχηματισμού την **22^η/11/2016**, η προσφεύγουσα χρέωσε επιπλέον το λογαριασμό του αποθεματικού 41.10.02.002 με το ποσό των αποσβέσεων 74.431,40 ευρώ, το οποίο μετέφερε σε λογαριασμό εσόδου ως κάτωθι:

ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΚΩΔΙΚΟΣ ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
21/11/2016	41.10.02.002	ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ N.3299/04	ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ 1/5- 21/11	74.431,40	0,00
21/11/2016	81.01.05.000	ΑΝΑΛΟΓΟΥΣΕΣ ΣΤΗ ΧΡΗΣΗ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ	ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ 1/5- 21/11	0,00	74.431,40

Συνεπώς, με την ολοκλήρωση του μετασχηματισμού την **22^η/11/2016**, το υπόλοιπο του λογαριασμού αποθεματικού 41.10.02.002 «ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ N.3299» ανέρχεται σε 508.774,36 ευρώ, ποσό το οποίο μεταφέρθηκε στη νέα εταιρεία.

Ειδικότερα, οι Ισολογισμοί με ημερομηνία 30/4/2016 και 21/11/2016, όπως αυτοί προέκυψαν από τα Ισοζύγια Γενικού και Αναλυτικών Καθολικών, καθώς και οι μεταβολές μεταξύ τους, παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ			
	22/11/2016	30/4/2016	Μεταβολή
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ			
Μη Κυκλοφορούντα Στοιχεία του Ενεργητικού			
Ενσώματα Πάγια	22.092.022,30	22.453.242,85	361.220,55
Άυλα Περιουσιακά στοιχεία	1.609,68	1.822,29	212,61
Λοιπά μη κυκλοφορούντα στοιχεία του ενεργητικού	8.000,00	8.000,00	0,00
Σύνολο	22.101.631,98	22.463.065,14	361.433,16
Κυκλοφορούντα Στοιχεία του Ενεργητικού			
Αποθέματα	44.811,99	91.105,97	46.293,98
Πελάτες και λοιπές εμπορικές απαιτήσεις	811.420,24	152.657,97	-658.762,27
Χρεώστες διάφοροι	3.568,28		-3.568,28
Λοιπά κυκλοφορούντα στοιχεία ενεργητικού	200,00	4.931,29	4.731,29
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	25.807,41	169.269,11	143.461,70
Σύνολο	885.807,92	417.964,34	-467.843,58
Σύνολο Ενεργητικού (Α)	22.987.439,90	22.881.029,48	-106.410,42
ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ & ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ			
Ίδια Κεφάλαια			
Ίδια Κεφάλαια έως 30/4/2016	8.140.330,89	8.140.330,89	0,00
Αποτελέσματα από 1/5-22/11/2016	1.900.517,76		
Σύνολο Ιδίων Κεφαλαίων	10.040.848,65	8.140.330,89	
Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις			
Επιχορηγήσεις Μακροπρόθεσμες	508.774,36	583.205,76	74.431,40
Υποχρεώσεις παροχών προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία	134.526,33	134.526,33	0,00
Σύνολο	643.300,69	717.732,09	74.431,40
Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις			
Προμηθευτές και λοιπές υποχρεώσεις	273.397,86	224.161,79	-49.236,07
Βραχυπρόθεσμες Δανειακές Υποχρεώσεις	12.000.000,00	12.067.488,20	67.488,20
Λοιπές Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις	29.892,70	1.731.316,51	1.701.423,81
Σύνολο	12.303.290,56	14.022.966,50	1.719.675,94
Σύνολο Υποχρεώσεων	12.946.591,25	14.740.698,59	1.794.107,34
Σύνολο Ιδίων Κεφαλαίων και Υποχρεώσεων (Β)	22.987.439,90	22.881.029,48	-106.410,42
Μεταβολή Ενεργητικού και Παθητικού [(Β)-(Α)]			1.900.517,76

Από τον ως άνω πίνακα, προκύπτει ότι από τη συνολική επιχορήγηση ύψους 1.918.800,00 ευρώ, τελικά μεταφέρεται ως αποθεματικό στη νέα εταιρεία ποσό 508.774,36 ευρώ, ενώ ποσό 74.431,40 ευρώ έχει μεταφερθεί, μέσω των αποσβέσεων, στα αποτελέσματα της περιόδου 1/5-22-11-2016 και ποσό 1.335.594,24 ευρώ στα Ίδια Κεφάλαια.

Στη συνέχεια, όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου εισοδήματος, με την ολοκλήρωση της απόσχισης στις 22/11/2016, η προσφεύγουσα επιχείρηση έκλεισε τους λογαριασμούς του υποκαταστήματος στα λογιστικά αρχεία της, χρέωσε το λογαριασμό 18.01.01.000

με το ποσό των 8.140.330,89 ευρώ, και συνεπώς μετέφερε στην ουσία το ποσό 1.335.594,24 ευρώ του αποθεματικού σε λογαριασμό συμμετοχής σε άλλη επιχείρηση, μεταβάλλοντας τη φύση του. Επιπλέον την 29^η/12/2016, η προσφεύγουσα εταιρεία προέβη στη σύναψη ιδιωτικού συμφωνητικού πώλησης του συνόλου των 272.145 μετοχών της «.....» προς τρίτο ανεξάρτητο αγοραστή, με επωνυμία «.....», διακριτικό τίτλο, Α.Φ.Μ., έναντι τιμήματος 8.586.171,81 ευρώ και καταχώρησε στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της σε πίστωση του λογαριασμού 76.04.00.000 «ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΗ ΜΕΤΟΧΩΝ» έσοδο 421.821,81 ευρώ.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1185/2018:

« ... δ) Μεταφορά αποθεματικών

1. Όπως έχει διευκρινιστεί από τη Διοίκηση, σε περίπτωση διάσπασης ή εισφοράς κλάδου επιχειρήσεων με τις διατάξεις του ν.δ.1297/1972 και ν.2166/1993, στην έννοια του κλάδου περιλαμβάνονται όχι μόνο τα στοιχεία του ενεργητικού αλλά και τα αντίστοιχα στοιχεία του παθητικού και κατά συνέπεια και τα αφορολόγητα αποθεματικά αναπτυξιακών νόμων (ν.1262/1982, ν.1892/1990, ν.2601/1998, ν.3299/2004) τα οποία αφορούν τα στοιχεία αυτού.

Επομένως, σε περίπτωση εισφοράς κλάδου ή τμήματος κλάδου συγκεκριμένων παγίων στοιχείων θα πρέπει υποχρεωτικά να εισφερθεί σε κάθε επιχείρηση και το τμήμα της αφορολόγητης έκπτωσης που αντιστοιχεί στα υπόψη στοιχεία. Αν για οποιονδήποτε λόγο δεν είναι δυνατή η αντιστοίχιση κάποιας επένδυσης με αποθεματικά του συγκεκριμένου αναπτυξιακού νόμου ή τμήματος αυτού, κατά περίπτωση, το αποθεματικό αυτό ή το τμήμα του, κατά περίπτωση θα παραμείνει στην εισφέρουσα εταιρεία (σχετ. Δ12 1119092 ΕΞ2009/10.12.2009 έγγραφό μας).»

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία όφειλε, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, να μεταφέρει ακέραιο το αποθεματικό ποσού 1.918.800,00 ευρώ που αφορούσε την αποσχιζόμενη ξενοδοχειακή μονάδα «.....» στη νέα εταιρεία «.....» και όχι μόνον το ποσό 508.774,36 ευρώ. Στην περίπτωση δε που είχε μεταφερθεί αυτούσιο το αποθεματικό στη νέα εταιρεία, η προσφεύγουσα εταιρεία θα καταχωρούσε στα λογιστικά αρχεία της έσοδο από την πώληση μετοχών ύψους 1.757.416,05 ευρώ αντί 421.821,81 ευρώ που καταχώρισε. Συνεπώς, προέβη σε κεφαλαιοποίηση της διαφοράς 1.335.594,24 ευρώ, καθώς το πόσο αυτό προκύπτει ότι μετατράπηκε σε κεφάλαιο για τη νέα εταιρεία, αφού βρισκόταν στο λογαριασμό 41.99.00.000 και στον ισολογισμό μετασχηματισμού της 30/04/2016 συμπεριλαμβανόταν στα Ίδια Κεφάλαια ποσού 8.140.330,89 ευρώ.

Επειδή, εξάλλου, στη σελ. 6 της με αριθμ. σύμβασης απόσχισης του κλάδου «.....» της προσφεύγουσας εταιρείας και απορρόφησης αυτού από την «.....» αναφέρεται ότι: «..... 6. Το μετοχικό κεφάλαιο της απορροφούσας τον κλάδο εταιρείας, αυξάνεται λόγω της απορρόφησης, κατά το ποσό της καθαρής θέσης του ως άνω κλάδου της εισφέρουσας εταιρείας, όπως εκτιμήθηκε....., που ανέρχεται σε οκτώ εκατομμύρια εκατόν σαράντα χιλιάδες τριακόσια τριάντα ευρώ και ογδόντα εννέα λεπτά (8.140.330,89 €) και κατά δέκα εννέα ευρώ και

έντεκα λεπτά (19,11 €) σε μετρητά για στρογγυλοποίηση του μετοχικού κεφαλαίου, ήτοι συνολικά κατά οκτώ εκατομμύρια εκατόν σαράντα χιλιάδες τριακόσια πενήντα ευρώ (8.140.350,00 €),.....»

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου, δεν προκύπτει ότι το σύνολο του ως άνω αποθεματικού παρακολουθείται σε κάποιον άλλο λογαριασμό. Επιπλέον, ούτε η προσφεύγουσα εταιρεία, με την ενδικοφανή της προσφυγή, προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι το αποθεματικό αυτό παρακολουθείται από τη νέα εταιρεία σε ιδιαίτερο λογαριασμό στα λογιστικά βιβλία της.

Επειδή, με βάση όλα τα ανωτέρω, ορθώς ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία προέβη σε έμμεση διανομή (με ταυτόχρονο συμψηφισμό φορολογικών ζημιών) ή κεφαλαιοποίηση των σχηματισθέντων αφορολόγητων αποθεματικών, τα οποία θα έπρεπε συνεπώς να έχουν φορολογηθεί αυτοτελώς και οφείλεται φόρος στο καθαρό ποσό των διανεμόμενων ή κεφαλαιοποιούμενων αποθεματικών, μετά την αναγωγή του ποσού αυτού σε μικτό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου εισοδήματος, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα οριζόμενα στο άρθρο 8 παρ. 6 και άρθρο 10 παρ. 5 του ν. 3299/2004, ως ακολούθως:

	2015	2016	2017
Μικτό ποσό	127.081,77	2.112.338,15	113.244,31
Διανεμόμενα αποθεματικά	90.228,06	164.165,85	80.403,46
Κεφαλαιοποιούμενα αποθεματικά		1.335.594,24	
Φόρος που αναλογεί (Χ * 29/71)	36.853,71	612.578,06	32.840,85

Β. Όσον αφορά την υπ' αριθμ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου

Επειδή, στο Π.Δ. της 28-7-1931 «Περί κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου» (φ. Α ' 239), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο πρώτο παρ 1 του β.δ/τος 6/7-6-1951 και τροποποιήθηκε με το άρθρο 20 παρ 1 του ν 12/1975, και συγκεκριμένα στα παρακάτω άρθρα ορίζεται ότι:

στο Άρθρο 1:

«Φόρος, υπό το όνομα τέλος χαρτοσήμου, επιβάλλεται, κατά τα εν τω παρόντι νόμω οριζόμενα, επί των εν αυτώ καθοριζόμενων εγγράφων.»

στο Άρθρο 15 παρ. 5 περ.γ, όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 43 του ν. 1041/1980 (φ. Α ' 75), ορίζεται ότι:

«Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταίρων ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικής εν γένει εταιρείας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κ.λπ., υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκεινται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου εν επί τοις εκατόν (1%). Εις ην περίπτωση, εκ της εγγραφής ή εξ ετέρου εγγράφου, αποδεικνύεται ότι η κατάθεσις ή ανάληψις αφορά σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου, οφείλεται το δια την σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. προβλεπόμενον τέλος.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 454 του Αστικού Κώδικα, άφεση χρέους υφίσταται «Όταν ο δανειστής συμφωνήσει με τον οφειλέτη την άφεση του χρέους, ή με σύμβαση μαζί του αναγνωρίσει ότι δεν υπάρχει το χρέος, (και) επέρχεται απόσβεση της ενοχής».

Από την ανωτέρω έννοια της άφεσης χρέους συνάγεται, ότι στον όρο «άφεση χρέους» περιλαμβάνεται: (α) η περίπτωση, κατά την οποία ο δανειστής παραιτείται δια συμβάσεως από την απαίτηση του, έναντι του οφειλέτη και (β) η περίπτωση, κατά την οποία ο δανειστής δια συμβάσεως με τον οφειλέτη αναγνωρίζει, ότι δεν υφίσταται το χρέος (αρνητική αναγνωριστική σύμβαση). Και στις δυο αυτές περιπτώσεις επέρχεται αυτοδικαίως η απόσβεση της ενοχής χωρίς να ικανοποιείται ο δανειστής.

Προϋποθέσεις για την ύπαρξη άφεσης χρέους. Για την ύπαρξη άφεσης χρέους απαιτούνται να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

α) Ύπαρξη χρέους. Είναι αδιάφορο από πού προέρχεται το χρέος, καθώς και αν αυτό τελεί υπό αίρεση. Για να αφεθεί το χρέος πρέπει αυτό να είναι υπαρκτό, κατά τη σύναψη της σχετικής σύμβασης (Πρ. Πειρ. 4893/1967). Αν όμως η άφεση αφορά χρέος που έχει ήδη αποσβεστεί ή που δεν έχει συσταθεί ποτέ, τότε δεν πρόκειται για άφεση χρέους, αλλά για δικαιοπραξία βεβαιωτική της απόσβεσης ή αρνητική αναγνωριστική σύμβαση αντίστοιχα.

β) Σύμβαση. Η άφεση χρέους πρέπει να περιληφθεί τη μορφή σύμβασης και όχι απλώς μονομερούς δικαιοπραξίας. Στη σύμβαση αυτή ο μεν δανειστής δηλώνει ότι θεωρεί το χρέος εξοφληθέν, ο δε οφειλέτης ότι αποδέχεται αυτό, είτε ρητά είτε σιωπηρά. Μπορεί όμως ο οφειλέτης να αποκρούσει τη δήλωση του δανειστή, όμως αυτό πρέπει να το κάνει ρητά εφόσον η σιωπή του σημαίνει αποδοχή.

Λέγοντας ότι η άφεση χρέους πρέπει να γίνει με σύμβαση δεν εννοούσε ότι η συμφωνία περί αφέσεως του χρέους πρέπει να γίνει στο ίδιο έγγραφο με τη συνυπογραφή των μερών, αλλά ότι αυτή μπορεί να γίνει και με την εκ μέρους του δανειστή παράδοση στον οφειλέτη εξοφλητικής απόδειξης του χρέους, με την οποία ο δανειστής δηλώνει ότι θεωρεί τον εαυτό του ικανοποιηθέντα, ενώ στην πραγματικότητα δεν ικανοποιήθηκε, και την οποία δήλωση αποδέχεται ο οφειλέτης παραλαμβάνοντας την απόδειξη.

Συντρεχουσών των ανωτέρω προϋποθέσεων, η άφεση χρέους επιφέρει την απόσβεση της ενοχής αυτοδικαίως (άρθρο 454 Α.Κ.)

Χαρακτηριστικά της άφεσης χρέους. Η σύμβαση της άφεσης χρέους είναι:

α) Αναιπώδης (αφηρημένη) δικαιοπραξία. Δεν απαιτείται δηλαδή να αναφέρεται σε αυτή ταύτη την περί αφέσεως σύμβαση η αιτία για την οποία επιχειρείται, ούτε δε η έλλειψη ή το παράνομο της αιτίας επιδρούν επί του κύρους της άφεσης. Η αιτία της άφεσης μπορεί να είναι ποικίλη, όπως π.χ. δωρεά εκ μέρους του δανειστή προς τον οφειλέτη (ο δανειστής χαρίζει το χρέος στον οφειλέτη), συμβιβασμός κλπ. Έτσι, για το κύρος της δήλωσης του δανειστή δε λαμβάνεται υπόψη η αιτία, απλώς τα μέρη θέλουν την απόσβεση του χρέους με την άφεση, και συνεπώς δεν εξετάζεται αν τα μέρη συμφώνησαν για την αιτία αυτή ή εάν σχετικά με αυτή δημιουργήθηκε πλάνη ή διάσταση βουλήσεων ή εάν η αιτία ήταν ανύπαρκτη ή άκυρη.

β) Εκποιητική δικαιοπραξία, και συνεπώς ο δανειστής πρέπει να έχει ικανότητα προς δικαιοπραξία.

γ) **Άτυπη**, δηλαδή δεν απαιτείται, κατ' αρχήν, η τήρηση τύπου για το κύρος της σχετικής σύμβασης (Α.Π. 457/1975). Εάν όμως η άφεση χρέους γίνεται για κάποια αιτία (συνήθως δωρεάς ή γονικής παροχής), η οποία απαιτεί τύπο, τότε είναι απαραίτητη και για την άφεση χρέους η τήρηση του συστατικού αυτού τύπου (Α.Π. 358/1968). Ως άτυπη σύμβαση η άφεση χρέους μπορεί να συναφθεί όχι μόνο ρητά, αλλά και να συναχθεί και σιωπηρά από τα πραγματικά γεγονότα (Α.Π. 457/1975).

Διαφορά άφεσης χρέους από συγγενείς έννοιες. Η άφεση χρέους διαφέρει:

α. Από τη δωρεά, η οποία είναι σύμβαση αιτιώδους, εξαρτώμενη από την ύπαρξη του *animus donandi*.

β. Από κάθε περίπτωση παραίτησης από δικαίωμα, καθόσον η άφεση χρέους αποτελεί παραίτηση περιβαλλόμενη τη μορφή σύμβασης, ενώ κάθε άλλη παραίτηση αποτελεί μονομερή δικαιοπραξία.

Οφειλόμενο τέλος χαρτοσήμου. Η σύμβαση της άφεσης χρέους υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 3% ή 2%, κατά τις διακρίσεις των άρθρων 13 παρ. 1α ή 15 παρ. 1α του Κώδικα Χαρτοσήμου, αντίστοιχα, με την προϋπόθεση ότι, κατά τη σύσταση του χρέους, δεν καταβλήθηκε το προσήκον αναλογικό τέλος χαρτοσήμου. Αν όμως, κατά τη σύσταση του χρέους καταβλήθηκε το προσήκον αναλογικό τέλος, τότε η άφεση χρέους δε θα υπαχθεί σε κανένα τέλος χαρτοσήμου. Ως υπαγωγή δε του αφιέμενου χρέους σε τέλος χαρτοσήμου θεωρείται και η απαλλαγή αυτού από το εν λόγω τέλος, βάσει διάταξης νόμου, καθώς και η υπαγωγή αυτού στο φόρο προστιθέμενης αξίας ή σε οποιονδήποτε άλλο φόρο.

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην οικεία έκθεση τελών χαρτοσήμου και εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. (Κ.Ν.Τ.Χ.), η προσφεύγουσα εταιρεία υπέγραψε στις 9/12/2015 με ανεξάρτητο αγοραστή προσύμφωνο πώλησης της ξενοδοχειακής μονάδας «.....» και συμφώνησαν να ακολουθηθεί η διαδικασία απόσχισης κλάδου και απορρόφησης αυτού από ανώνυμη εταιρεία, που θα συστηνόταν για το σκοπό αυτό. Ως ισολογισμός μετασχηματισμού (Λογιστική Κατάσταση) ορίστηκε αυτός της 30/4/2016 και την 22/11/2016 ολοκληρώθηκε η διαδικασία απόσχισης.

Στα πλαίσια ελέγχου της ορθής καταχώρησης των συναλλαγών και των αποτελεσμάτων που προκύπτουν κατά το μεταβατικό στάδιο, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τις σχετικές διατάξεις του ν. 1297/72, διαπιστώθηκε ότι η μεταβολή ενεργητικού και παθητικού, όπως προέκυψε από τα Ισοζύγια Γενικού και Αναλυτικών Καθολικών, ανέρχεται σε ποσό 1.900.517,76 ευρώ (σχετική αναφορά στην υπο-ενότητα 5.5 «Ελεγκτικές επαληθεύσεις για μετασχηματισμούς επιχειρήσεων» της έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος).

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι οι μεταβιβασθείσες βραχυπρόθεσμες δανειακές υποχρεώσεις της 22/11/2016 ανέρχονται σε 12.000.000,00 ευρώ εκ των οποίων ποσό 250.000,00 ευρώ αφορά τόκους δεδουλευμένους που αναλύονται ως κάτωθι:

Ημερ/νία	Παραστ/κο	Κωδικός	Περιγραφή	Απολογία	Χρέωση	Περίοδος τοκισμού
30/4/2016	Λ.Σ 30.04	65.00.00.200	ΤΟΚΟΙ & ΕΞΟΔΑ ΟΜΟΛΟΓΙΑΚΟΥ ΔΑΝΕΙΟΥ	ΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΚΩΝ 30.4.16/ΟΜΟΛΟΓΙΑΚΟ ΔΑΝΕΙΟ	27.260,80	2/4-30/4/2016
21/11/2016	Λ.Σ 21.11	65.00.00.200	ΤΟΚΟΙ & ΕΞΟΔΑ ΟΜΟΛΟΓΙΑΚΟΥ ΔΑΝΕΙΟΥ	ΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΚΩΝ 21.11.16/ΟΜΟΛΟΓΙΑΚΟ ΔΑΝΕΙΟ (208)	12.575,67	1/5-2/10/2016

21/11/2016	Λ.Σ 21.11	65.00.00.200	ΤΟΚΟΙ & ΕΞΟΔΑ ΟΜΟΛΟΓΙΑΚΟΥ ΔΑΝΕΙΟΥ	ΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΚΩΝ 21.11.16/ΟΜΟΛΟΓΙΑΚΟ ΔΑΝΕΙΟ (991)	138.332,33	1/5-2/10/2016
30/4/2016	Λ.Σ 30.04	48.00.00.000	ΚΕΝΤΡΙΚΟ	ΛΟΓ. ΣΥΝΔΕΣΜΟΥ ANNABELLE VILLAGE	10.754,00	4/11-31/12/2015
30/4/2016	Λ.Σ 30.04	65.01.00.200	ΤΟΚΟΙ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ	ΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΚΩΝ 30.4.16/ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΟ ΔΑΝΕΙΟ	20.408,67	1/1-30/04/2016
30/4/2016	Λ.Σ 30.04	65.98.99.600	ΕΙΣΦΟΡΑ ΤΟΥ Ν.128/75	ΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΚΩΝ 30.4.16/ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΟ ΔΑΝΕΙΟ	2.420,00	1/1-30/04/2016
30/4/2016	Λ.Σ 30.04	65.05.00.000	ΤΟΚΟΙ & ΕΞΟΔΑ ΛΟΙΠΩΝ ΒΡΑΧΥ/ΣΜΩΝ ΤΡΑΠ/ΚΩΝ ΧΡΗΜ/ΣΕΩΝ	ΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΚΩΝ 31.3.16/ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΟ ΔΑΝΕΙΟ	49.412,50	1/1-31/3/2016
30/4/2016	Λ.Σ 30.04	65.05.00.000	ΤΟΚΟΙ & ΕΞΟΔΑ ΛΟΙΠΩΝ ΒΡΑΧΥ/ΣΜΩΝ ΤΡΑΠ/ΚΩΝ ΧΡΗΜ/ΣΕΩΝ	ΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΚΩΝ 30.4.16/ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΟ ΔΑΝΕΙΟ	16.470,83	31/3-30/4/2016
30/4/2016	Λ.Σ 30.04	65.98.99.600	ΕΙΣΦΟΡΑ ΤΟΥ Ν.128/75	ΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΚΩΝ 31.3.16/ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΟ ΔΑΝΕΙΟ	5.025,00	1/1-31/3/2016
30/4/2016	Λ.Σ 30.04	65.98.99.600	ΕΙΣΦΟΡΑ ΤΟΥ Ν.128/75	ΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΚΩΝ 30.4.16/ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΟ ΔΑΝΕΙΟ	1.675,00	31/3-30/4/2016
30/6/2016	ΕΜΣΠ	48.00.00.200	ΛΟΓ. ΣΥΝΔΕΣΜΟΥ	ΕΞ/ΣΗ ΤΟΚΩΝ ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΟΥ ΛΟΓΙΣΜΕΝΑ 30/04/2016	-54.437,50	
21/11/2016	Λ.Σ 21.11	65.05.00.000	ΤΟΚΟΙ & ΕΞΟΔΑ ΛΟΙΠΩΝ ΒΡΑΧΥ/ΣΜΩΝ ΤΡΑΠ/ΚΩΝ ΧΡΗΜ/ΣΕΩΝ	ΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΚΩΝ 21.11/ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΟ ΔΑΝΕΙΟ (417)	20.102,70	1/5-2/6/2016
ΣΥΝΟΛΟ					250.000,00	

Από τον περαιτέρω έλεγχο διαπιστώθηκε ότι υφίστανται τόκοι που αφορούν το εν θέματι μεταβατικό στάδιο και δεν περιλαμβάνονται στις μεταβιβασθείσες δανειακές υποχρεώσεις προς τη νέα εταιρεία ως ακολούθως:

Ημερ/νία	Κωδικός	Απολογία	Χρέωση	Από	Έως	Διάρκεια τοκισμού	Ημέρες τοκισμού έως 22/11/2016	Τόκοι έως 22/11/2016
31/12/2016	65.01.00.200	ΕΞ/ΣΗ ΤΟΚΩΝ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΟ 30/4/16-29/12/16	45.981,84	30/4/2016	29/12/2016	244	207	39.009,18
29/12/2016	65.05.00.000	ΤΟΚΟΙ ΑΛΛΗΛΟΧΡΕΟΥ ΠΕΙΡΑΙΩΣ ΑΠΟ 1/5-29/12/16	131.447,40	2/6/2016	29/12/2016	211	174	108.397,38
29/12/2016	65.00.00.200	ΕΞ/ΣΗ ΤΟΚΩΝ ΟΜΟΛ.	26.725,32	2/10/2016	29/12/2016	89	52	15.614,79
29/12/2016	65.00.00.200	ΕΞ/ΣΗ ΤΟΚΩΝ ΟΜΟΛ. 2/10/16-29/12/16	45.659,89	2/10/2016	29/12/2016	89	52	26.677,69
29/12/2016	65.00.00.200	ΕΞ/ΣΗ ΤΟΚΩΝ ΟΜΟΛ. 2/10/16-29/12/16	3.876,99	2/10/2016	29/12/2016	89	52	2.265,21
30/12/2016	65.00.00.200	ΛΟΓΙΣΜΟΣ ΠΑΡΑΚ/ΝΩΝ ΤΟΚΩΝ 15% ΔΑΝΕΙΟΥ ΟΜΟΛ.	11.611,16	2/10/2016	29/12/2016	89	52	6.784,05
ΣΥΝΟΛΟ			265.302,60					198.748,30

Επιπροσθέτως την 29/12/2016 η προσφεύγουσα εταιρεία προέβη σε σύναψη ιδιωτικού συμφωνητικού πώλησης του συνόλου των μετοχών της νέας εταιρείας «.....» προς τρίτο ανεξάρτητο αγοραστή, με επωνυμία «.....». Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι στην παράγραφο 1 της ενότητας Γ «Διάφορα» της συμφωνίας μεταβίβασης του ανωτέρω ιδιωτικού συμφωνητικού, ορίζεται ότι «Ποσό 1.900.517,76 ευρώ καταβλήθηκε σήμερα από την Αγοράστρια στην Πωλήτρια το οποίο αφορά στις συναλλαγές του κλάδου της επιχείρησης του ξενοδοχείου από 1.1.2016

έως 22.11.2016, οι οποίες τυπικά / λογιστικά ενεγράφησαν στο όνομα της Πωλήτριας, αλλά πραγματικά / ουσιαστικά αφορούσαν στη νέα εταιρεία», δηλαδή το ποσό που έλαβε η προσφεύγουσα εταιρεία συμπίπτει με τις εγγραφές που διενήργησε στα λογιστικά αρχεία της στο μεταβατικό στάδιο μέχρι την ολοκλήρωση της απόσχισης. Ωστόσο, ενώ είχε διενεργήσει εγγραφές τόκων με ημερομηνία 29/12/2016, όπως φαίνεται ανωτέρω, που αφορούν στην αποσχιζόμενη ξενοδοχειακή μονάδα, δεν τις συμπεριέλαβε στο ιδιωτικό συμφωνητικό πώλησης και η ενέργειά της αυτή ανάγεται σε άφεση (αρνητική αναγνώριση). Ως εκ τούτου ο έλεγχος θεώρησε ότι η ως άνω ενέργεια της προσφεύγουσας εταιρείας, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, ανάγεται σε σύμβαση ή πράξη που υπόκειται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Τελών και Χαρτοσήμου και καταλόγισε για το εν λόγω ποσό των 198.748,30 ευρώ αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 2% πλέον της αναλογούσης εισφοράς υπέρ ΟΓΑ 20% επί αυτού, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ.

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, ο έλεγχος θεώρησε ότι υφίσταται άφεση χρέους με την αιτιολογία ότι το ποσό των 198.748,30 ευρώ, το οποίο αντιστοιχεί σε τόκους δανείων του κλάδου της επιχείρησης της ξενοδοχειακής μονάδας «.....» της προσφεύγουσας εταιρείας, για τους οποίους διενεργήθηκαν οι σχετικές λογιστικές εγγραφές στα βιβλία της μετά την 22/11/2016 (ημερομηνία ολοκλήρωσης της διαδικασίας απόσχισης του ξενοδοχειακού κλάδου), δε συμπεριλήφθηκε στο από 29/12/2016 ιδιωτικό συμφωνητικό πώλησης με τον αγοραστή, με επωνυμία «.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972 και τα όσα αναφέρονται στη με αριθμ. Σύμβαση Απόσχισης, ορίστηκε ότι η απορροφούσα εταιρεία «.....» υποκαθίσταται αυτοδίκαια διάδοχος σε όλα τα δικαιώματα, υποχρεώσεις και έννομες σχέσεις της προσφεύγουσας εταιρείας, που αφορούν τον εισφερόμενο κλάδο, ενώ η προσφεύγουσα εταιρεία θα μεταβιβάσει το σύνολο της περιουσίας του ως άνω κλάδου της (ενεργητικό και παθητικό) στη νέα εταιρεία, με βάση την περιουσιακή κατάσταση αυτού, η οποία φαίνεται στον ισολογισμό μετασχηματισμού (Λογιστική Κατάσταση) της 30/4/2016 και όπως αυτή (η περιουσία) θα διαμορφωθεί μέχρι τη νόμιμη τελείωση της απορρόφησης. Επιπλέον ορίστηκε ότι όλες οι πράξεις και συναλλαγές της προσφεύγουσας που διενεργούνται και αφορούν τον κλάδο, από την επόμενη της ημερομηνίας της Λογιστικής Κατάστασης και μέχρι την ολοκλήρωση της απόσχισης του κλάδου και της σύστασης της νέας εταιρείας, λογίζονται ότι έγιναν στο όνομα και για λογαριασμό της εισφέρουσας τον κλάδο εταιρείας. Στις 22/11/2016 ολοκληρώθηκε η διαδικασία απόσχισης του ξενοδοχειακού κλάδου «.....», σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/72 και του Κ.Ν. 2190/20, οπότε και η εισφέρουσα τον κλάδο προσφεύγουσα εταιρεία μεταβίβασε στη νέα εταιρεία το σύνολο του ενεργητικού και παθητικού του ως άνω κλάδου της και η νέα εταιρεία καταστάθηκε κυρία, νομέας, κάτοχος και δικαιούχος κάθε κινητού και ακινήτου περιουσιακού στοιχείου της εισφέρουσας τον κλάδο εταιρείας, των απαιτήσεων αυτής κατά τρίτων από οποιαδήποτε αιτία και αν απορρέουν και παντός εν γένει περιουσιακού στοιχείου αυτής που αφορά τον εισφερόμενο κλάδο της, όπως αυτά περιγράφονταν στην Έκθεση Εκτίμησης της Επιτροπής καθώς και όπως αυτά είχαν μεταβληθεί μέχρι την ολοκλήρωση της απορρόφησης.

Ειδικότερα, οι Ισολογισμοί με ημερομηνία 30/4/2016, 21/11/2016, όπως αυτοί προέκυψαν από τα Ισοζύγια Γενικού και Αναλυτικών Καθολικών, καθώς και οι μεταβολές μεταξύ τους εμφανίζονται ως εξής:

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ			
	22/11/2016	30/4/2016	Μεταβολή
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ			
Μη Κυκλοφορούντα Στοιχεία του Ενεργητικού			
Ενσώματα Πάγια	22.092.022,30	22.453.242,85	361.220,55
Άυλα Περιουσιακά στοιχεία	1.609,68	1.822,29	212,61
Λοιπά μη κυκλοφορούντα στοιχεία του ενεργητικού	8.000,00	8.000,00	0,00
Σύνολο	22.101.631,98	22.463.065,14	361.433,16
Κυκλοφορούντα Στοιχεία του Ενεργητικού			
Αποθέματα	44.811,99	91.105,97	46.293,98
Πελάτες και λοιπές εμπορικές απαιτήσεις	811.420,24	152.657,97	-658.762,27
Χρεώστες διάφοροι	3.568,28		-3.568,28
Λοιπά κυκλοφορούντα στοιχεία ενεργητικού	200,00	4.931,29	4.731,29
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	25.807,41	169.269,11	143.461,70
Σύνολο	885.807,92	417.964,34	-467.843,58
Σύνολο Ενεργητικού (Α)	22.987.439,90	22.881.029,48	-106.410,42
ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ & ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ			
Ίδια Κεφάλαια			
Ίδια Κεφάλαια έως 30/4/2016	8.140.330,89	8.140.330,89	0,00
Αποτελέσματα από 1/5-22/11/2016	1.900.517,76		
Σύνολο Ιδίων Κεφαλαίων	10.040.848,65	8.140.330,89	
Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις			
Επιχορηγήσεις Μακροπρόθεσμες	508.774,36	583.205,76	74.431,40
Υποχρεώσεις παροχών προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία	134.526,33	134.526,33	0,00
Σύνολο	643.300,69	717.732,09	74.431,40
Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις			
Προμηθευτές και λοιπές υποχρεώσεις	273.397,86	224.161,79	-49.236,07
Βραχυπρόθεσμες Δανειακές Υποχρεώσεις	12.000.000,00	12.067.488,20	67.488,20
Λοιπές Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις	29.892,70	1.731.316,51	1.701.423,81
Σύνολο	12.303.290,56	14.022.966,50	1.719.675,94
Σύνολο Υποχρεώσεων	12.946.591,25	14.740.698,59	1.794.107,34
Σύνολο Ιδίων Κεφαλαίων και Υποχρεώσεων (Β)	22.987.439,90	22.881.029,48	-106.410,42
Μεταβολή Ενεργητικού και Παθητικού [(Β)-(Α)]			1.900.517,76

Με βάση τα ανωτέρω προκύπτει ότι κατά την περίοδο του μεταβατικού σταδίου 01/05/2016-21/11/2016 η καθαρή θέση της αποσχιζόμενης ξενοδοχειακής μονάδας αυξήθηκε κατά 1.900.517,76 ευρώ. Οι συναλλαγές της εν λόγω περιόδου τυπικά και φορολογικά καταχωρήθηκαν στα

λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας εταιρείας, αλλά στην ουσία αφορούσαν την εταιρεία «.....».

Σύμφωνα με όσα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., με την ολοκλήρωση της απόσχισης την 22/11/2016 μεταβιβάστηκαν στη νέα εταιρεία δανειακές υποχρεώσεις ποσού 12.000.000,00 ευρώ, στις οποίες περιλαμβάνονται τόκοι ποσού 250.000,00, όπως αναλύονται σε πίνακα που παρατέθηκε ανωτέρω, όχι όμως και τόκοι ποσού 198.740,30 ευρώ που αφορούν τη μεταβατική περίοδο 1/5/2016-22/11/2016 και των οποίων οι εγγραφές διενεργήθηκαν μεταγενέστερα κατά τις ημερομηνίες 29/12/2016, 30/12/2016 και 31/12/2016.

Επειδή το ποσό 198.740,30 ευρώ των τόκων δε συμπεριλήφθηκε στο ιδιωτικό συμφωνητικό πώλησης της 29^{ης}/12/2016 που συνάφθηκε μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας και του ανεξάρτητου αγοραστή, με επωνυμία «.....», για την πώληση του συνόλου των μετοχών της νέας εταιρείας «.....», παρόλο που αφορούσαν τη νέα εταιρεία. Ωστόσο, αν το ως άνω ποσό είχε προστεθεί στις μεταβιβασθείσες από την προσφεύγουσα δανειακές υποχρεώσεις, το γεγονός αυτό θα επηρέαζε και τα αποτελέσματα της νέας εταιρείας για το διάστημα 01/05/2016-21/11/2016, τα οποία θα μειώνονταν κατά το ποσό αυτό, από 1.900.517,76 ευρώ σε 1.701.777,46 ευρώ (1.900.517,76-198.740,30) και το καταβληθέν τίμημα από την αγοράστρια εταιρεία προς την προσφεύγουσα θα είχε περιοριστεί στο ύψος αυτό. Επιπλέον στις οικείες εκθέσεις ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., πλην της απλής αναφοράς των εγγραφών εξοδοποίησης των τόκων στους λογαριασμούς του 65 και της μη μεταφοράς αυτών στην κατάσταση των μεταβιβασθεισών υποχρεώσεων, δεν υφίσταται περαιτέρω πληροφόρηση για τη στοιχειοθέτηση χρέους μεταξύ της αγοράστριας και της προσφεύγουσας εταιρείας, ως προς τις συγκεκριμένες συναλλαγές. Συνεπώς, εφόσον δεν αιτιολογείται η ύπαρξη χρέους, δε δύναται να συναχθεί και άφεση χρέους ώστε να καταλογιστούν τέλη χαρτοσήμου επί της άφεσης. Ως εκ τούτου η υπ' αριθμ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου πρέπει να ακυρωθεί και συνεπακόλουθα να τροποποιηθεί και η υπ' αριθμ./2021 πράξη επιβολής προστίμου.

Γ. Όσον αφορά την προσθήκη των λογιστικών διαφορών στα αποτελέσματα

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε για τα κρινόμενα έτη:

«Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Άρθρο 23 Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

- α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού,
- β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,
- γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,
- δ) προβλέψεις εκτός των οριζόμενων στο άρθρο 26,
- ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,
- στ) η παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα,
- ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών,
- η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου,
- θ) οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,
- ι) οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,
- ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής,
- ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και
- ιγ) το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε., εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν αποκλείει την έκπτωση των δαπανών που καταβάλλονται

προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους - μέλους

ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.»

(α) Επί της αναμόρφωσης της δαπάνης που αντιστοιχεί σε Φ.Π.Α. (λογ. 63.98) που έχει αναμορφωθεί από την προσφεύγουσα εταιρεία

Επειδή, ο Φ.Π.Α. εισροών μιας επιχείρησης εφόσον, σύμφωνα με το νόμο, δεν εκπίπτει από τον Φ.Π.Α. εκροών της, αποτελεί επιχειρηματική δαπάνη, η οποία βαρύνει και προσαυξάνει το κόστος του αποκτώμενου αγαθού (παγίου, αποθέματος, υπηρεσίας, εξόδου, κλπ.). Εξ απόψεως φορολογίας εισοδήματος και προκειμένου για την αναγνώριση ή μη της δυνατότητας εκπώσεώς του από τα ακαθάριστα έσοδα, ο μη αναγόμενος στη χρέωση του λογαριασμού 54.00 Φ.Π.Α. ακολουθεί την τύχη του κόστους - δαπάνης των αποκτώμενων αγαθών / υπηρεσιών που επιβάρυνε. Ήτοι φέρει χαρακτήρα παρακολουθηματικό της φορολογικής μεταχειρίσεως της κύριας δαπάνης των αγαθών / υπηρεσιών, με αποτέλεσμα η περί εκπώσεως αντιμετώπισή τους (κυρίας δαπάνης και μη συμψηφιζόμενου Φ.Π.Α.) να είναι ενιαία και αδιαίρετη. Όστε, εάν τα κόστη - έξοδα των αγαθών / υπηρεσιών που έχουν επιβαρυνθεί με το μη εκπιπτόμενο φόρο προστιθέμενης αξίας, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με την ισχύουσα περί φορολογίας εισοδήματος νομοθεσία, εκπίπτει συμπληρωματικά και ο εμπεριεχόμενος (αναλογών) στα ποσά των δαπανών Φ.Π.Α.. Άλλως, τα ποσά των δαπανών, συμπεριλαμβανομένου και του αναλογούντος μη συμψηφιζόμενου Φ.Π.Α., αντιμετωπίζονται ως λογιστικές διαφορές και τυγχάνουν φορολογικής αναμορφώσεως.

Επειδή στα πλαίσια της εντολής ελέγχου, ο έλεγχος διενήργησε ελεγκτικές επαληθεύσεις ούτως ώστε να διαπιστώσει την ορθή έκπτωση των δαπανών, στην οποία προέβη η προσφεύγουσα εταιρεία κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη κατά τα άρθρα 22 και 23 του ν.4172/2013. Σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, η προσφεύγουσα εταιρεία έχει αναμορφώσει το Φ.Π.Α. δαπανών που έχει καταχωρηθεί στη χρέωση των λογαριασμών 63.98.08.000 «ΦΠΑ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΟΣ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ» και 63.98.09.000 «ΦΠΑ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΟΣ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ» χωρίς να αναμορφώσει την αντίστοιχη δαπάνη. Σύμφωνα με τα ευρήματα των ελεγκτικών επαληθεύσεων, η προσφεύγουσα εταιρεία εξέπεσε, μεταξύ άλλων, τις κάτωθι δαπάνες, τις οποίες δεν είχε δικαίωμα να εκπέσει και έτσι ο έλεγχος τις πρόσθεσε στη φορολογική ζημία των ελεγχόμενων φορολογικών περιόδων:

Κωδικός	Περιγραφή	Φορολογικό έτος 2015	Φορολογικό έτος 2016	Φορολογικό έτος 2017
60.02.01.000	ΕΞΟΔΑ ΣΤΕΓΑΣΗΣ	5.382,66	0,00	0,00
61.02.01.000	ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ ΓΙΑ ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΜΕ 0%	26,35	0,00	0,00
61.03.01.000	ΑΜΟΙΒΕΣ ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦΙΚΗΣ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ (SERVICE) ΜΕ 0%	534,00	0,00	0,00
62.02.00.000	ΥΔΡΕΥΣΗ ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ ΜΕ 0%	7,93	0,00	0,00

62.03.02.000	ΤΑΧΥΔΡΟΜΙΚΑ	30,00	80,00	0,00
62.04.03.000	ΕΝΟΙΚΙΑ Ε.Ι.Χ.	1.070,47	1.002,23	0,00
62.04.25.000	ΕΝΟΙΚΙΑ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ leasing ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ ΜΕ 0%	2.518,60	0,00	0,00
62.07.01.000	ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ ΚΑΙ ΣΥΝΤΗΡΗΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ-ΕΓΚ/ΣΕΩΝ-ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ	0,00	47,11	103,79
62.07.03.000	ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ ΚΑΙ ΣΥΝΤΗΡΗΣΕΙΣ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ ΜΕ 0%	11.884,08	902,10	0,00
62.07.03.200	ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ ΚΑΙ ΣΥΝΤΗΡΗΣΕΙΣ ΔΙΚΥΚΛΩΝ ΜΕ 0%	77,26	0,00	0,00
62.07.04.000	ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ ΚΑΙ ΣΥΝΤΗΡΗΣΕΙΣ ΕΠΙΠΛΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ ΜΕ 0%	22,13	0,00	0,00
64.00.02.000	ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΑΓΑΘΩΝ ΑΓΟΡΩΝ ΜΕ ΜΕΤ/ΚΑ ΜΕΣΑ ΤΡΙΤΩΝ ΜΕ 0%	6,10	25,32	0,00
64.02.00.000	ΔΙΑΦΗΜΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟΝ ΤΥΠΟ ΜΕ 0%	167,12	0,00	0,00
64.08.02.000	ΥΛΙΚΑ ΦΑΡΜΑΚΕΙΟΥ	0,00	44,71	0,00
64.08.99.000	ΥΛΙΚΑ ΑΜΕΣΗΣ ΑΝΑΛΩΣΗΣ	0,00	1.838,55	0,00
64.98.99.000	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΜΕ 0%	0,00	212,70	0,00
ΣΥΝΟΛΟ		21.726,70	4.152,72	103,79

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 65 του ν. 4174/2013:**

«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, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία, με την ενδικοφανή της προσφυγή, ισχυρίζεται ότι έχει εσφαλμένα αναμορφώσει το Φ.Π.Α. που έχει καταχωρηθεί στη χρέωση του λογαριασμού 63.98 ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΦΟΡΟΙ ΤΕΛΗ και ότι η αναμόρφωση του λογαριασμού 63.98 στο σύνολό του έγινε για λόγους απλούστευσης διαδικασιών του λογιστηρίου και όχι επειδή αντιστοιχούν σε μη εκπεστέες δαπάνες. Ωστόσο, για τις παραπάνω δαπάνες δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο με το με αριθμ. πρωτ./2021 υπόμνημά της, ούτε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, δικαιολογητικά (φορολογικά στοιχεία και λοιπά έγγραφα), προκειμένου να επαληθευτεί η εκπαισιμότητα ή μη της κύριας δαπάνης.

(β) Επί της αναμόρφωσης της δαπάνης τόκων

Επειδή, σύμφωνα με τη βασική λογιστική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, κάθε χρήση είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις άλλες χρήσεις και δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός των αποτελεσμάτων της με τα αποτελέσματα των προηγούμενων ή των επόμενων χρήσεων. Επομένως, τα ακαθάριστα έσοδα και κέρδη κατατάσσονται και φορολογούνται στη χρήση κατά την οποία προέκυψαν και αποκτήθηκαν, ανεξάρτητα του χρόνου κατά τον οποίο εισπράχθηκαν, ενώ οι δαπάνες κατατάσσονται στη χρήση την οποία βαρύνουν, 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. (Σ.Τ.Ε. 3328/1981, 810/1982,2968/1988 άρθ.43 παρ. 1 περ. δ Ν 2190/20 και σχετικό έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών 1009074/157/Α0012/13.5.2008).

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την οικεία έκθεση φορολογίας εισοδήματος, προέκυψαν λογιστικές διαφορές που αφορούν δαπάνες τόκων, οι οποίες σχετίζονται με προηγούμενη / επόμενη περίοδο και συνεπώς δεν εκπίπτουν με βάση την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Οι εν λόγω δαπάνες αναλύονται ως ακολούθως:

Φορολογικό έτος 2016

Ημερομηνία	Παραστ/κό	Δ/θμιο	Περιγραφή	Απολογία	Αξία εγγραφής	Λογιστική διαφορά βάσει ελέγχου
28/1/2016	ΕΞΤΡ000009	65.00.00.100	ΤΟΚΟΙ & ΕΞΟΔΑ ΟΜΟΛΟΓΙΑΚΟΥ ΔΑΝΕΙΟΥ	ΕΞ/ΣΗ ΤΟΚΩΝ ΟΜΟΛ.	2.929,92	2.929,92
29/2/2016	ΕΞΤΡ000033	65.00.00.400	ΤΟΚΟΙ & ΕΞΟΔΑ ΟΜΟΛΟΓΙΑΚΟΥ ΔΑΝΕΙΟΥ ""B""	ΕΞ/ΣΗ	1.672,77	1.672,77
29/2/2016	ΕΞΤΡ000032	65.06.00.000	ΤΟΚΟΙ & ΕΞΟΔΑ ΛΟΙΠΩΝ ΒΡΑΧ/ΣΜΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ	ΕΞ/ΣΗ	1.705,79	1.705,79
27/7/2016	ΕΞΤΡ000125	65.00.00.400	ΤΟΚΟΙ & ΕΞΟΔΑ ΟΜΟΛΟΓΙΑΚΟΥ ΔΑΝΕΙΟΥ ""B""	ΕΞ/ΣΗ ΤΟΚΩΝ 15% ΟΜΟΛ.Β 17/12-17/6	1.642,95	837,93
31/12/2016	ΕΞΤΡ000277	65.00.00.600	ΤΟΚΟΙ & ΕΞΟΔΑ ΟΜΟΛΟΓΙΑΚΟΥ ΔΑΝΕΙΟΥ ""Δ""	ΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΚΩΝ 28/8- 31/12/16	30.673,40	9.835,49
ΣΥΝΟΛΑ					38.624,83	16.981,90

Φορολογικό έτος 2017

Ημερομηνία	Παραστ/κό	Δ/θμιο	Περιγραφή	Απολογία	Αξία εγγραφής	Λογιστική διαφορά βάσει ελέγχου
28/2/2017	ΕΞΤΡ000066	65.00.00.100	ΤΟΚΟΙ & ΕΞΟΔΑ ΟΜΟΛΟΓΙΑΚΟΥ ΔΑΝΕΙΟΥ	ΕΞ/ΣΗ ΤΟΚΩΝ	12.323,40	4.381,65
27/4/2017	ΕΞΤΡ000125	65.00.00.100	ΤΟΚΟΙ & ΕΞΟΔΑ ΟΜΟΛΟΓΙΑΚΟΥ ΔΑΝΕΙΟΥ	ΕΞ/ΣΗ ΤΟΚΩΝ	2.174,72	773,23
15/6/2017	ΔΟΜ	65.00.00.400	ΤΟΚΟΙ & ΕΞΟΔΑ ΟΜΟΛΟΓΙΑΚΟΥ ΔΑΝΕΙΟΥ ""B""	ΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΚΩΝ 15% Β ΟΜΟΛΟΓΙΑΚΟΥ- ΦΟΡΟΣ ΤΟΚΩΝ ΟΜΟΛΟΓΙΑΚΟΥ Β B	617,81	57,71
22/6/2017	ΕΞΤΡ000156	65.00.00.400	ΤΟΚΟΙ & ΕΞΟΔΑ ΟΜΟΛΟΓΙΑΚΟΥ ΔΑΝΕΙΟΥ ""B""	ΕΞ/ΣΗ ΤΟΚΩΝ Β ΟΜΟΛΟΓΙΑΚΟΥ	3.504,50	327,01
ΣΥΝΟΛΑ					18.620,43	5.539,60

Επιπρόσθετα, προστέθηκαν από τον έλεγχο ως λογιστικές διαφορές στα αποτελέσματα του φορολογικού έτους 2016 τόκοι ποσού 66.554,30 ευρώ που αφορούν την περίοδο 23/11/2016-

29/12/2016 και θα έπρεπε, κατόπιν ολοκλήρωσης της απόσχισης της ξενοδοχειακής μονάδας «.....», είτε να επιβαρύνουν τα αποτελέσματα της νέας εταιρείας «.....» είτε να διενεργηθεί επαναχρέωση τόκων και να λογιστεί ένα αντίστοιχο έσοδο στα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας επιχείρησης, ως ακολούθως:

Ημερομ.	Παραστατικό	Κωδικός	Αιτιολογία	Χρέωση	Περίοδος τοκισμού		Διάρκεια τοκισμού	Ημέρες τοκισμού 23/11-29/12/2016	Τόκοι 23/11-29/12/2020
					Από	Έως			
31/12/2016	ΕΕΤΡ000246	65.01.00.200	ΕΞ/ΣΗ ΤΟΚΩΝ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΟ 30/4/16-29/12/16	45.981,84	30/4/2016	29/12/2016	244	37	6.972,66
29/12/2016	ΕΕΤΡ000243	65.05.00.000	ΤΟΚΟΙ ΑΛΛΗΛΟΧΡΕΟΥ 1/5-29/12/2016	131.447,40	2/6/2016	29/12/2016	211	37	23.050,02
29/12/2016	ΕΕΤΡ000261	65.00.00.200	ΕΞ/ΣΗ ΤΟΚΩΝ ΟΜΟΛ.	26.725,32	2/10/2016	29/12/2016	89	37	11.110,53
29/12/2016	ΕΕΤΡ000244	65.00.00.200	ΕΞ/ΣΗ ΤΟΚΩΝ ΟΜΟΛ. 2/10/16-29/12/2016	45.659,89	2/10/2016	29/12/2016	89	37	18.982,20
29/12/2016	ΕΕΤΡ000245	65.00.00.200	ΕΞ/ΣΗ ΤΟΚΩΝ ΟΜΟΛ. 2/10/16-29/12/2016	3.876,99	2/10/2016	29/12/2016	89	37	1.611,78
30/12/2016	ΕΕΤΡ000264	65.00.00.200	ΛΟΓΙΣΜΟΣ ΠΑΡΑΚ/ΝΩΝ ΤΟΚΩΝ 15% ΔΑΝΕΙΟΥ ΟΜΟΛ.	11.611,16	2/10/2016	29/12/2016	89	37	4.827,11
ΣΥΝΟΛΟ				265.302,60					66.554,30

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι λανθασμένα δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο προς έκπτωση οι παραπάνω δαπάνες τόκων και προστέθηκαν ως λογιστικές διαφορές στα αποτελέσματά της, καθώς ο έλεγχος προέβη σε αναμόρφωση τους με την αιτιολογία ότι αφορούν προηγούμενη ή επόμενη περίοδο, στηριζόμενος στις αιτιολογίες των εγγραφών και χωρίς να λάβει υπόψη του ποσό τόκων αξίας 23.306,99 ευρώ στο φορολογικό έτος 2016 και 3.806,95 ευρώ στο φορολογικό έτος 2017 που είχε η ίδια αναμορφώσει βάσει επανυπολογισμού που είχε κάνει με βάσει τους συμβατικούς όρους για τους σκοπούς της τήρησης της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων. Ως αποτέλεσμα, υπάρχει διπλή αναμόρφωση των ίδιων ποσών. Επιπλέον, ως προς τους τόκους της περιόδου 23/11/2016 - 29/12/2016 ισχυρίζεται ότι για τη συγκεκριμένη περίοδο η εταιρεία είχε ήδη αναμορφώσει ποσό 60.518,00 ευρώ, το οποίο προστέθηκε ως λογιστική διαφορά στη Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος την τελευταία στιγμή πριν την υποβολή της.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, στη φορολογική αναμόρφωση της προσφεύγουσας εταιρείας περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα κάτωθι ποσά:

Κωδικός	Περιγραφή Λογαριασμού	Φορολογικό έτος 2016	Φορολογικό έτος 2017
65.00.00.100	ΤΟΚΟΙ & ΕΞΟΔΑ ΟΜΟΛΟΓΙΑΚΟΥ ΔΑΝΕΙΟΥ	23.306,99	3.806,95
	Λοιπές δαπάνες	60.518,00	0,00
Σύνολα		83.824,99	3.806,95

Η προσφεύγουσα εταιρεία ωστόσο δεν προσκόμισε, ούτε διαρκούντος του ελέγχου, ούτε με το με αριθμ. πρωτ./2021 υπόμνημά της σε απάντηση επί του με αριθμ./2021 Σημειώματος Διαπιστώσεων ελέγχου, αλλά ούτε και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ανάλυση των εγγραφών από τις οποίες προκύπτουν όλα τα ανωτέρω ποσά της αναμόρφωσης στην εκάστη υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατόν να συσχετιστούν με τις διαφορές του ελέγχου, οπότε δεν μπορεί να διαπιστωθεί εάν συντρέχει θέμα διπλής φορολόγησης ή όχι. Επιπλέον, σχετικά με τις λογιστικές διαφορές ποσού 16.981,90 ευρώ στο φορολογικό έτος 2016 και 5.539,60 ευρώ στο φορολογικό έτος 2017, οι διαφορές του ελέγχου προκύπτουν κυρίως από άλλους τεταρτοβάθμιους λογαριασμούς του 65 και όχι από το λογαριασμό 65.00.00.100 που έχει ήδη αναμορφώσει η προσφεύγουσα εταιρεία. Συνεπώς οι ισχυρισμοί της περί λανθασμένης κρίσης του ελέγχου ως προς τις λογιστικές διαφορές που της καταλογίστηκαν, δεν αποδεικνύονται και δεν μπορούν να γίνουν αποδεκτοί.

Επειδή οι διαπιστώσεις ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στις από 08/07/2021 οικείες εκθέσεις μερικού επιτόπιου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου προστιθεμένης αξίας του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. κρίνονται βάσιμες εμπεριστατωμένες και πλήρως αιτιολογημένες η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 07/09/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και συγκεκριμένα:

- Την αποδοχή αυτής ως προς τη διαφορά τελών χαρτοσήμου, την ακύρωση της υπ' αριθμ./2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., έτους 2016 και την τροποποίηση της υπ' αριθμ./2021 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2016.
- Την απόρριψη αυτής ως προς τις υπ' αριθμ./2021,/2021,/2021,/2021,/2021 και/2021 προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Α) Φορολογικό έτος 2015

- **Φορολογία Εισοδήματος**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ				
ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
Φορολογητέα κέρδη				

ή ζημιά		6.961.798,77	6.928.375,23	6.928.375,23	33.423,54
Φόρος 26%	Πιστωτικό ποσό	4.099,57	4.099,57		
	Χρεωστικό ποσό				
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		2.158,15	2.158,15	2.158,15	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		431,63	431,63	431,63	
Τέλος επιτηδεύματος (άρθρο 31 ν.3986/2011)		4.600,00	4.600,00	4.600,00	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή του					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης					
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για καταβολή		3.090,21	3.090,21	3.090,21	
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για επιστροφή					
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

- **Αυτοτελής φορολόγηση αποθεματικών**

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
Ποσό αποθεματικών προς φορολόγηση		127.081,77	127.081,77	127.081,77
Φόρος		36.853,71	36.853,71	36.853,71
Πρόστιμο άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. μη υποβολής		18.426,86	18.426,86	18.426,86
Σύνολο για καταβολή		55.280,57	55.280,57	55.280,57

Β) Φορολογικό έτος 2016

- **Φορολογία Εισοδήματος**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ				
ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
Φορολογητέα κέρδη				
ή ζημιά	6.905.034,65	6.265.436,28	6.265.436,28	639.598,37
Φόρος 26%	Πιστωτικό ποσό	3.910,50	3.910,50	
	Χρεωστικό ποσό			
Προκαταβολή φόρου				
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
	2.177,22	2.177,22	2.177,22	
	435,44	435,44	435,44	

Τέλος επιτηδεύματος (άρθρο 31 ν.3986/2011)	4.450,00	4.450,00	4.450,00	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή του				
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης				
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για καταβολή	3.152,16	3.152,16	3.152,16	
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

- Αυτοτελής φορολόγηση αποθεματικών**

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
Ποσό αποθεματικών προς φορολόγηση		2.112.338,15	2.112.338,15	2.112.338,15
Φόρος		612.578,06	612.578,06	612.578,06
Πρόστιμο άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. μη υποβολής		306.289,03	306.289,03	306.289,03
Σύνολο για καταβολή		918.867,09	918.867,09	918.867,09

- Τέλη Χαρτοσήμου**

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου	2.207.149,31	2.405.897,61	2.207.149,31	0,00
Χαρτόσημο	22.230,56	26.205,53	22.230,56	0,00
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	4.446,11	5.241,10	4.446,11	0,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής		2.384,98		0,00
Σύνολο	26.676,67	33.831,61	26.676,67	0,00

- Πρόστιμο άρθρου 54 ν. 4174/2013: 700,00 ευρώ**

Γ) Φορολογικό έτος 2017

- Φορολογία Εισοδήματος**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
Φορολογητέα κέρδη					
ή ζημιά		7.915.272,53	5.982.015,67	5.982.015,67	1.933.256,86
Φόρος 26%	Πιστωτικό ποσό	3.274,50	3.274,50	3.274,50	

	Χρεωστικό ποσό				
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		1.045,27	1.045,27	1.045,27	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		209,05	209,05	209,05	
Τέλος επιτηδεύματος (άρθρο 31 ν.3986/2011)		3.050,00	3.050,00	3.050,00	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή του					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης					
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για καταβολή		1.029,82	1.029,82	1.029,82	
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για επιστροφή					
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

• **Αυτοτελής φορολόγηση αποθεματικών**

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
Ποσό αποθεματικών προς φορολόγηση		113.244,31	113.244,31	113.244,31
Φόρος		32.840,85	32.840,85	32.840,85
Πρόστιμο άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. μη υποβολής		16.420,42	16.420,42	16.420,42
Σύνολο για καταβολή		49.261,27	49.261,27	49.261,27

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.