

Θεσσαλονίκη 06/06/2019

Αριθμός Απόφασης: 1496

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Τη με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»
4. Τη με ημερομηνίακαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**με έδρα επί της οδού, κατά της α) Της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊστάμενου της

Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης για το οικονομικό έτος 2013, β) Της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01-01-2013 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, γ) Της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου στην υπεραξία από αναπροσαρμογή της αξίας ακινήτων για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01-01-2013 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης.

5. Το με αρ.πρωτ. 1.....**EΙ 2019 ΕΜΠ/06.05.2019** 1^ο Υπόμνημα πρόσθετων στοιχείων και το με αρ.πρωτ. **EΙ 2019 ΕΜΠ/06.06.2019** 2^ο Υπόμνημα πρόσθετων στοιχείων.
6. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.
9. Την υπ. αριθ.Απόφαση Παράτασης Προθεσμίας για επιπλέον τριάντα (30) ημέρες από τη λήξη της, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ 2 του άρθρου 68 του Ν. 4587/2018.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής, της εταιρείας με την επωνυμία «.....» **με ΑΦΜ**η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αροριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012), καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 170.150,40 €, πλέον 159.601,08 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (πρόστιμο του άρθρου και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013) ήτοι συνολικό ποσό 329.751,48 €. Από τη διενέργεια του ελέγχου δεν διαπιστώθηκαν παρατυπίες ή παραλείψεις που να καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, συνεπώς τα τηρηθέντα βιβλία κρίθηκαν επαρκή και ακριβή, τα δε καθαρά αποτελέσματα προσδιορίσθηκαν όπως αυτά προκύπτουν από τα βιβλία με τη προσθήκη λογιστικών διαφορών, όπως αναφέρονται αναλυτικά στην οικεία έκθεση ελέγχου με α/.....

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ορισμένες δαπάνες της προσφεύγουσας δεν θεωρούνται παραγωγικές και ως εκ τούτου δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 δαπάνες συνολικού ποσού **171.997,05** ευρώ ως κάτωθι:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2013
Αμοιβές και έξοδα προσωπικού (Λ. 60)	0,00
Αμοιβές και έξοδα τρίτων (Λ. 61)	98.680,00
Παροχές τρίτων (Λ. 62)	7.310,87
Φόροι - τέλη (Λ. 63)	12.579,78
Διάφορα έξοδα (Λ. 64)	39.021,15
Τόκοι και συναφή έξοδα (Λ. 65)	0,00
Αποσβέσεις παγίων στοιχείων (Λ. 66)	5.820,44
Εκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα (Λ. 81 - 82)	8.584,81
ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΟΝΤΑΙ	171.997,05
ΥΠΕΡΤΙΜΗΣΗ ΠΑΓΙΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ	678.754,91
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	850.751,96

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα διενήργησε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων που κατείχε στις 31/12/2012, πλην όμως για ορισμένα ακίνητά της, δεν είχε δικαίωμα αναπροσαρμογής, δεδομένου ότι υπολόγισε μεγαλύτερη αξία υπερτίμησης των παγίων της, αφού οι αξίες που προέκυπταν από τα βιβλία της, ήταν μεγαλύτερες των αντίστοιχων αντικειμενικών, το υπερβάλλον δε ποσό που προέκυψε ύψους **678.754,91 €**, προστέθηκε στις λογιστικές διαφορές της χρήσης 2012, ως υπερτίμηση παγίου κεφαλαίου, και σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 3 **περ. ζ** του Ν. 2238/1994 θεωρήθηκε ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και φορολογήθηκε με τις γενικές διατάξεις.

β) Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας του Προϊστάμενου της Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01-01-2013, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος ακίνητης περιουσίας Ν.3842/2010 ποσού **900,21 €**, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (πρόστιμο του άρθρου και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013) **619,34 €** ήτοι συνολικό ποσό **1.519,55 €**. **Η διαφορά του φόρου προέκυψε λόγω μη ορθού υπολογισμού της αξίας των ακινήτων της προσφεύγουσας** όπως αναφέρονται αναλυτικά στην οικεία έκθεση ελέγχου με α/α

Ο διενεργηθείς έλεγχος από τη Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, μετά την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων, αφού έλαβε υπ' όψη του το υπ' αριθμ. πρωτ.απαντητικό Υπόμνημα της προσφεύγουσας στο με αριθ.Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 παρ.1 του ν, 4174/2013 προσδιόρισε τις αντικειμενικές αξίες των ακινήτων ως ακολούθως:

ΑΞΙΑ ΓΗΠΕΔΩΝ

Αριθμός αγρού	Επιφάνεια (τμ)	Αντικειμενική αξία με ΠΟΛ 1036/2007 (Δήλωσης)	Αντικειμενική αξία με ΠΟΛ 1068/2008 (Ελέγχου)	Διαφορά
462,1330-1333	33.295,00	1.815.317,95	1.854.273,10	38.955,15
465	7.500,00	93.347,10	123.138,00	29.790,90
464	10.125,00	139.694,90	146.406,69	6.711,79
463	9.180,00	284.840,71	295.581,31	10.740,60
468	4.813,00	52.708,27	56.086,52	3.378,25
466 (συμβ. 5501)	1.000,00	1.107,00	1.125,00	18,00
466 (συμβ. 5339)	5.474,00	59.690,59	63.584,82	3.894,23
467	3.000,00	4.317,30	21.060,00	16.742,70
469	15.812,00	99.900,22	174.862,12	74.961,90
ΣΥΝΟΛΟ		2.550.924,04	2.736.117,56	185.193,52

ΑΞΙΑ ΚΤΙΡΙΩΝ

1) Ξενοδοχειακό κτίριο με επιφάνεια κυρίων χώρων **8.957,00 τμ**, κτίρια bungalows **950,00 τμ**, βοηθητικών **999,00 τμ** κολυμβητικών δεξαμενών **80 τ.μ** και γηπέδων τένις **90 τ.μ**. Η αντικειμενική αξία του ακινήτου υπολογίστηκε με τη χρήση εντύπου Κ6 και ο έλεγχος προσδιόρισε την συνολική αντικειμενική αξία στο ποσό των **7.176.415,79 €**

2) Κτίρια bungalows, συνολικής επιφάνειας κυρίων χώρων **440,00 τμ**. Η αντικειμενική αξία του ακινήτου υπολογίστηκε με τη χρήση εντύπου Κ6 και ο έλεγχος προσδιορίζει την συνολική αντικειμενική αξία στο ποσό των 248.710,00 €.

Στην συνέχεια ο έλεγχος μετά το υπόμνημα της προσφεύγουσας αποδέχθηκε τη χρήση συντελεστών πολυτελούς κατασκευής και προσδιόρισε εκ νέου την αντικειμενική αξία στο ποσό των **332.616,90 €** με τη χρήση εντύπου Κ6.

3) Ξενοδοχειακό κτίριο συνολικής επιφάνειας κυρίων χώρων 170,00 τμ. Η αντικειμενική αξία του ακινήτου υπολογίστηκε με τη χρήση εντύπου Κ6 και ο έλεγχος προσδιόρισε αρχικά την συνολική αντικειμενική αξία στο ποσό των 96.092,50,00 €.

Στην συνέχεια ο έλεγχος μετά το υπόμνημα της προσφεύγουσας λαμβάνοντας υπόψη την υπαγωγή του κτιρίου στις διατάξεις του ν. 4014/2011 και την τεχνική έκθεση νομιμοποίησης, σύμφωνα με την οποία το εν λόγω κτίσμα είναι κατοικία η επιφάνεια της οποίας ανέρχεται μετά την τακτοποίηση του ν 4014/2011 **σε 234,80 τμ** (κύριοι χώροι) **πλέον 17,25 τμ** κολυμβητικής δεξαμενής, την αρχική οικοδομική άδεια (58/86) και το φύλλο υπολογισμού της αντικειμενικής αξίας που προσκόμισε η ελεγχόμενη με το ανωτέρω απαντητικό υπόμνημα, προσδιόρισε εκ νέου την αντικειμενική αξία του κτιρίου με χρήση εντύπου Κ2 (μονοκατοικία), η αντικειμενική αξία του οποίου ανέρχεται **σε 140.518,10 €**.

Συγκεντρωτικά

	ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΞΙΑΣ ΚΤΙΣΜΑΤΩΝ	Βάσει ελέγχου	
		Τ.Μ.	ΑΞΙΑ
K6 - 1	Κύριοι χώροι Ξενοδοχείου	8.957,00	7.176.415,79
	Ανεξάρτητοι οικίσκοι κύριας χρήσης	950,00	
	Βοηθητικοί Χώροι	999,00	
	Γήπεδα Τέννις κλπ	90,00	
	Σύνολο χώρων ξενοδοχείου	10.996,00	
	Κολυμβητικές Δεξαμενές	80,00	
	Σύνολο	11.076,00	
K6 -2	Ανεξάρτητος Οικίσκος	440,00	332.616,90
	Σύνολο	440,00	
K2	Ανεξάρτητος Οικίσκος	234,80	140.518,10
	Κολυμβητική Δεξαμενή	17,25	
	Σύνολο	252,05	
	Τελικό Σύνολο	11.768,05	7.649.550,79

γ) Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου στην υπεραξία από αναπροσαρμογή της αξίας ακινήτων Ν. 2065/1992 του Προϊστάμενου της Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 31/12/2012 με την οποία αναγνωρίστηκε ποσό φόρου για επιστροφή στην προσφεύγουσα εταιρεία ύψους **52.448,46 €**. ως αχρεωστήτως καταβληθείς.

Η διαφορά του φόρου προς επιστροφή προέκυψε επειδή η προσφεύγουσα εταιρία υπολόγισε μεγαλύτερη αξία υπερτίμησης των παγίων της και κατέβαλε μεγαλύτερο φόρο υπεραξίας όπως αναφέρεται αναλυτικά στην οικεία έκθεση ελέγχου με

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπ' όψιν τις ισχύουσες διατάξεις, την αξία των ακινήτων όπως προσδιορίστηκαν από τα αντίστοιχα φύλλα αντικειμενικού προσδιορισμού για τον υπολογισμό του ΦΑΠ, τις απόψεις της προσφεύγουσας όπως έχουν διατυπωθεί στο υπ' αριθμό πρωτοκ.....απαντητικό Υπόμνημα επί του με αριθμόΣημειώματος Διαπιστώσεων, **προσδιόρισε** την φορολογητέα υπεραξία των ακινήτων της ελεγχόμενης επιχείρησης και τον οφειλόμενο φόρο, όπως αναλύεται στην οικεία έκθεση ελέγχου με, ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΓΗΠΕΔΩΝ ΚΑΙ ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΟΦΕΙΛΕΤΑΙ:					
I. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΠΕΡΑΞΙΑ					
	ΔΗΛΩΣΗ		ΕΛΕΓΧΟΣ		ΔΙΑΦΟΡΑ
Αναπροσαρμοσμένη αξία	2.550.924,04		2.736.117,56		185.193,52
Μείον: αξία κτήσης πριν την αναπροσαρμογή	2.515.146,39		2.515.146,39		
Φορολογητέα Υπεραξία	35.777,65		220.971,17		185.193,52
II. ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ					
35.777,65 * 50% * 2%= 357,78			220.971,17* 50% * 2%= 2.209,72		
ΔΙΑΦΟΡΑ ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ:					
2.209,72 – 357,78 = 1.851,94					

1. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΚΤΙΡΙΩΝ ΚΑΙ ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΟΦΕΙΛΕΤΑΙ:					
I. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΠΕΡΑΞΙΑ					
	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΔΙΑΦΟΡΑ
Αναπροσαρμοσμένη αξία	8.942.381,10		7.649.550,79		1.292.830,31
Μείον: αξία κτήσης πριν την αναπροσαρμογή	6.838.758,63	2.103.622,47	6.838.758,63	810.792,16	1.292.830,31
			τελεστής για την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων (ΠΟΛ1127/2004) :		
			7.649.550,79/6.838.758,63 = 1,1186		
ΜΕΙΟΝ: Διαφορά από την αναπροσαρμογή αποσβέσεων					
Αποσβέσεις μετά την αναπροσαρμογή	3.733.595,80		3.119.520,40		614.075,40
Μείον: Αποσβέσεις προ της αναπροσαρμογής	2.788.875,80	944.720,00	2.788.875,80	330.644,60	614.075,40
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΠΕΡΑΞΙΑ		1.158.902,47		480.147,56	678.754,91
II. ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ					
1.158.902,47 * 8% = 92.712,20			480.147,56 * 8% = 38.411,80		
ΔΙΑΦΟΡΑ ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ:					
38.411,80 – 92.712,20 = -54.300,40 (αχρεωστήτως καταβληθείς)					

Το επιπλέον ποσό της υπεραξίας ύψους **678.754,91 €** που υπολόγισε η ελεγχόμενη πέραν της προβλεπόμενης από τις διατάξεις των άρθρ. 20-27 του ν 2065/1992 και των ΠΟΛ 1223/2012 & 1226/2012 όπως αναφέρθηκε παραπάνω, το καταχώρισε στα βιβλία της και το περιέλαβε στην απογραφή. Το ποσό αυτό της λογιστικής υπεραξίας από την αναπροσαρμογή των ακινήτων ύψους

678.754,91 € αποτελεί αυτόματη υπερτίμηση του παγίου κεφαλαίου και σύμφωνα με το άρθρο 28, παρ. 3 περ. ζ του ν 2238/1994 θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και φορολογείται με τις γενικές διατάξεις. Ως εκ τούτου προστέθηκε από τον έλεγχο στα φορολογητέα κέρδη της χρήσης 2012.

Με βάση το πόρισμα του ελέγχου, προκύπτει ποσό φόρου προς επιστροφή ως αχρεωστήτως καταβληθείς ύψους 52.448,46 € (-54.300,40 +1.851,94).

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, δυνάμει της με αριθμ.....εντολής ελέγχου, για τη χρήση 2012 και συντάχθηκαν οι από 12/12/2018 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος αρθ.66 Ν. 2238/1992 σε συνδυασμό με τα προβλεπόμενα στην Απόφαση Υπουργού Οικονομικών της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011, ελέγχου υπεραξίας ακινήτων ν.2065/1992 και ελέγχου ΦΑΠ Ν.3842/2010.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ή άλλως την τροποποίηση τους, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Εσφαλμένως δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της ορισμένες δαπάνες, οι οποίες ήταν απολύτως παραγωγικές για τη λειτουργία της και την εξυπηρέτηση του σκοπού της.

2) Εσφαλμένη η θεώρηση του ποσού των 678.754,91 ευρώ ως αυτόματης υπερτίμησης παγίου κεφαλαίου και φορολόγησής του ως εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις κατ' άρθρο 28 παρ.3 περ. ζ του Ν. 2238/1994, η πραγματική υπερτίμηση του παγίου κεφαλαίου ανέρχεται σε ποσό 112.514,71 €.

Η αντικειμενική αξία των ακινήτων της ανερχόταν το έτος 2012 στο ποσό των 8.551.687,71 ευρώ, και η πραγματική υπερτίμηση του παγίου κεφαλαίου ανέρχεται σε ποσό 112.514,71 €.

Ως εκ τούτου, διαφοροποιείται ο φόρος που προκύπτει από την αυτόματη υπερτίμηση του κεφαλαίου, ο οποίος προκύπτει από το επιπλέον ποσό της υπεραξίας, και επομένως οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις πρέπει να τροποποιηθούν αναλόγως.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Η προσφεύγουσα με τη παρούσα ενδικοφανή, όσον αφορά την ως άνω οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, προσβάλλει μέρος των λογιστικών διαφορών συνολικού ποσού 143.474,99€ ως ακολούθως:

	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ
1	61.00.03.000 ΑΜΟΙΒΕΣ & ΕΞΟΔΑ ΟΡΓΑΝ.-ΜΕΛΕΤ.-ΣΥΜΒΟΥΛΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	89.180,00

2	61.90.01.000 ΑΜΟΙΒ. ΤΡΙΤΩΝ ΜΗ ΥΠΟΚ. ΣΕ ΠΑΡ. ΦΟΡ.	9.500,00
3	62.02.00.000 ΥΔΡΕΥΣΗΑΝΕΥ ΕΞ.	5.773,84
4	64.01.01.000 ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΩΝ ΕΞΩΤΕΡ. ΑΝΕΥ ΕΞ.	19.164,65
5	64.02.06.000 ΕΞΟΔΑ ΥΠΟΔΟΧ. & ΦΙΛΟΞΕΝ. ΑΝΕΥ ΕΞ.	3.228,85
6	64.05.01.000 ΣΥΝΔΡΟΜΕΣ ΣΕ ΕΠΑΓΓ. ΟΡΑΓΑΝ. ΑΝΕΥ ΕΞ.	14.801,30
7	64.05.01.019 ΣΥΝΔΡΟΜΕΣ ΣΕ ΕΠΑΓΓ. ΟΡΓΑΝ. 19% ΕΞ	1.826,35
	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΒΑΛΟΜΕΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ	143.474,99

Επειδή το ελληνικό λογιστικό και φορολογικό σύστημα, στις ελεγχόμενες χρήσεις, διέπεται από την αρχή της συντηρητικότητας για το λόγο αυτό στο άρθρο 31 του Ν. 2238/94 ορίζονται οι δαπάνες οι οποίες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

Επειδή για την αναγνώριση της έκπτωσης των δαπανών πρέπει να τηρούνται ορισμένες προϋποθέσεις οι οποίες και λαμβάνονται σωρευτικά. Η μη κάλυψη έστω και μίας τέτοιας προϋπόθεσης αφαιρεί το δικαίωμα έκπτωσης της δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα. Οπότε, εφόσον η δαπάνη αυτή είχε υπολογισθεί, προκειμένου να εξαχθεί το λογιστικό αποτέλεσμα, πρέπει να προστεθεί ως λογιστική διαφορά και να αναμορφωθεί το ως άνω αποτέλεσμα.

-Η δαπάνη να έχει επαγγελματικό χαρακτήρα και να είναι παραγωγική.-Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική.-Η δαπάνη να είναι δεδουλευμένη, ανεξάρτητα από το αν το ποσό της καταβλήθηκε ή όχι.-Η δαπάνη να βαρύνει την υπόλογη χρήση.-Η δαπάνη να αναγράφεται στα βιβλία της επιχείρησης.-Τα τηρούμενα βιβλία να έχουν κριθεί επαρκή και ακριβή (ειλικρινή) και τα κέρδη να έχουν προσδιορισθεί λογιστικώς.- Να τηρούνται τα αποδεικτικά στοιχεία καταβολής των δαπανών.-Η δαπάνη να είναι οριστική και εκκαθαρισμένη.-Η δαπάνη να μην αντιβαίνει σε ποινικές ή απαγορευτικές διατάξεις.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 - Έννοια και απόκτηση του εισοδήματος του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «1. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση εμπορική, βιομηχανική ή βιοτεχνική ή από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος, το οποίο δεν υπάγεται στα ελευθέρια επαγγέλματα που αναφέρονται στο άρθρο 48...4. ... Ως χρόνος κτήσης, για επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, θεωρείται η ημερομηνία στην οποία έκλεισε η διαχείριση και προκειμένου για τα κέρδη που διανέμουν οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, ο χρόνος έγκρισης αυτών από τη συνέλευση των εταίρων».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 - Ακαθάριστο εισόδημα του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών. 2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: α) Για επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τα ακαθάριστα έσοδα εξευρίσκονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων. ...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 31 - Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος: 1. μ) Των εξόδων διανυκτέρευσης σε ξενοδοχείο, αλλοδαπών πελατών, αντιπροσώπων και διευθυντικών στελεχών ημεδαπών ή αλλοδαπών επιχειρήσεων, καθώς και ειδικών επιστημόνων, που προκύπτει από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία. Τα ανωτέρω ισχύουν με την προϋπόθεση ότι το ξενοδοχείο ευρίσκεται εντός του νομού, στη χωρική αρμοδιότητα του οποίου είναι εγκατεστημένη η έδρα ή υποκατάστημα της επιχείρησης που επιβαρύνεται με τα πιο πάνω έξοδα. Η αξία των δώρων που γίνονται προς τα ανωτέρω πρόσωπα και μέχρι είκοσι (20) ευρώ για κάθε δωρεοδόχο. Λοιπά έξοδα φιλοξενίας και διανυκτέρευσης δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση. ...

σ) Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για δαπάνες ταξιδιών που πραγματοποιούν στην αλλοδαπή διευθυντικά και άλλα στελέχη της που εργάζονται σε αυτήν, καθώς και αντιπρόσωποι ή ειδικοί επιστήμονες που εκπροσωπούν την επιχείρηση στην αλλοδαπή και αφορούν έξοδα ξενοδοχείων, εισιτήρια και έξοδα διατροφής. Τα έξοδα διατροφής αναγνωρίζονται μέχρι του ποσού που αντιστοιχεί στο κόστος διαμονής. Οι διατάξεις της περίπτωσης αυτής ισχύουν με την προϋπόθεση ότι ο σκοπός του ταξιδιού συνδέεται με την ασκούμενη δραστηριότητα της επιχείρησης.

14. Οι εκπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης.»

Επειδή περαιτέρω με το υπ' αριθ. πρωτ. 1078820/1526/Α0012/29.8.2007 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα (Έκπτωση δαπανών), διευκρινίζεται ότι: «4. Περαιτέρω για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. θα πρέπει να υπάρχουν αθροιστικά (να συντρέχουν όλες μαζί) οι εξής προϋποθέσεις: α) Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική. β) Η δαπάνη να είναι παραγωγική δηλαδή να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων). γ) Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.). δ) Η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, να προκύπτει από

δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.) και να είναι βέβαιη δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη. 5. Η διαπίστωση των παραπάνω, ως θέμα πραγματικό ανήκει στην ελεγκτική εξουσία του αρμόδιου Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...».

Επειδή στο υπ' αριθ. πρωτ. [1009074/157/ Α0012/13.5.2008](#) έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών) αναφέρονται τα ακόλουθα: 1. Με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι, το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ εξευρίσκεται λογιστικώς, με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, μεταξύ των άλλων εκείνα της περίπτωσης α' αυτής της παραγράφου, δηλαδή των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία συμπεριλαμβάνονται και τα ποσά των ενοικίων που καταβάλλει η επιχείρηση για τις ανάγκες της επαγγελματικής της εγκατάστασης. 2. Σύμφωνα με τους φορολογικούς νόμους, την κατά καιρούς διοικητική και δικαστική νομολογία, για την αναγνώριση μιας επαγγελματικής δαπάνης πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά ορισμένες προϋποθέσεις όπως, η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου, να είναι βεβαία, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, πραγματική, παραγωγική, να προκύπτει από έγγραφα δικαιολογητικά .κλπ. και να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία³. Στην φορολογία εισοδήματος ισχύει η βασική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, για αυτό δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση στην τρέχουσα χρήση δαπάνες που αφορούν προηγούμενες ή επόμενες χρήσεις έστω και αν καλύπτονται με δικαιολογητικά της τρέχουσας χρήσης, καθόσον οι δαπάνες κατά κανόνα αναγνωρίζονται στη χρήση στην οποία καθίστανται δεδουλευμένες και εκκαθαρισμένες, ανεξάρτητα αν έχει καταβληθεί το αντίτιμό τους ή όχι.

Επειδή σύμφωνα με την 33/1989 απόφαση του ΣτΕ, «ως λογιστική διαφορά νοείται η μείωση του δηλούμενου εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις, η οποία οφείλεται σε προφανή παραδρομή ή σε εσφαλμένο χαρακτηρισμό πραγματικών περιστατικών ή σε ουσιώδη πλάνη περί το δίκαιο, χωρίς την οποία ο φορολογούμενος δεν θα προέβαινε, με βάση την καλή πίστη και τα συναλλακτικά ήθη, στη μείωση του δηλούμενου εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις...» Λογιστικές διαφορές είναι δηλαδή τα έξοδα ή το μέρος των εξόδων τα οποία, ενώ έχουν καταχωρισθεί στα τηρούμενα, με επάρκεια και ακρίβεια, λογιστικά βιβλία και συγκεντρώνουν όλες τις λοιπές προϋποθέσεις ως προς τη νομιμότητά τους, δεν αναγνωρίζονται ως εκπιπτόμενα από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης. Η μη αναγνώρισή τους οφείλεται κυρίως σε λόγους που, κατά την άποψη του νομοθέτη, συνδέονται με την μη παραγωγικότητα της δαπάνης. Σε αυτήν την περίπτωση ερευνάται αν η δαπάνη ενισχύει την οικονομική θέση της επιχείρησης και συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος. Συνεπώς, αν η δαπάνη δεν είναι παραγωγική, δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της.

Επειδή βασική προϋπόθεση αναγνώρισης μιας δαπάνης ως παραγωγικής είναι να έχει επαγγελματικό χαρακτήρα, να βαρύνει δηλαδή την επιχείρηση ως αυτοτελή οικονομική μονάδα και όχι προσωπικά τον εκπρόσωπο της επιχείρησης ή το μέτοχο. Μία δαπάνη θεωρείται ως παραγωγική όταν ενεργείται «εξ ολοκλήρου και αποκλειστικά» προς το συμφέρον της επιχείρησης και συντελεί στην ανάπτυξη των εργασιών της, ανεξάρτητα από το οικονομικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) που επιτεύχθηκε. Η κρίση ως προς την παραγωγικότητα των δαπανών ανήκει στη φορολογική αρχή και τα Διοικητικά Δικαστήρια, τα οποία αποφαινόμενα στην κάθε συγκεκριμένη περίπτωση. Η φορολογική αρχή και τα Διοικητικά Δικαστήρια μπορούν να ερευνήσουν τον παραγωγικό ή μη χαρακτήρα της δαπάνης, εάν δηλαδή αυτή έγινε στο πλαίσιο της επαγγελματικής δραστηριότητας της επιχείρησης, δεν μπορούν όμως να ελέγξουν τη σκοπιμότητα και το μέτρο στο οποίο χρειαζόταν να γίνει η δαπάνη.

Όλα τα ανωτέρω προκύπτουν και από τις ακόλουθες ΠΟΛ και αποφάσεις του ΣτΕ: ΣτΕ 2142/87, ΣτΕ 3506-3508/76, 1224-7/95, Σ.τ.Ε. 3727/1990, 1823/1994, ΣτΕ 1863/1982, ΣτΕ 939, 943, 1082/1992, Διοικ. Πρωτ. Πειρ. 3070-2/1993, ΠΟΛ.1005/14.1.2005, ΠΟΛ.1028/17.2.2006, ΠΟΛ.1056/23.2.2007, ΠΟΛ.1106/24.7.2008, ΠΟΛ.1029/17.2.2006, ΠΟΛ.1057/23.3.2007 και ΠΟΛ.1107/24.7.2008.

Επειδή σύμφωνα με τη νομολογία, δαπάνη επιχείρησης δεν αναγνωρίζεται από τη φορολογική αρχή ως εκπεστέα, εφόσον η τελευταία διαθέτει συγκεκριμένα στοιχεία, από τα οποία είναι δυνατό να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η δαπάνη αυτή είναι εικονική, δηλαδή είτε ότι δεν καταβλήθηκε από την επιχείρηση είτε ότι καταβλήθηκε μιν, όχι όμως για τον παραγωγικό σκοπό της επιχείρησης, αλλά για άλλο μη παραγωγικό σκοπό. (Σ.τ.Ε. 3727/1990 και 1823/1994).

Επειδή στο άρθρο 65 του ν. 4174/2013 σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται: «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 στο άρθρο 102 του Ν.2238/1994 αναφέρεται ότι: Ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο συνολικό καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή που αποκτάται:

"α) Για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του προηγούμενου άρθρου, κατά τη διαχειριστική περίοδο η οποία λήγει μέσα στο χρονικό διάστημα από την 1η Αυγούστου του προηγούμενου ημερολογιακού έτους μέχρι τις 31 Ιουλίου του οικείου οικονομικού έτους.

β) Για τους υποχρέους της παραγράφου 2 του προηγούμενου άρθρου κατά το αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό έτος.

Επειδή στην εγκύκλιο [ΠΟΛ.1078/28.3.2012](#) του Υπουργείου Οικονομικών, αναφέρονται τα ακόλουθα: «2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. α' του άρθρου 102 του ν. [2238/1994](#), όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με την παρ.7 του άρθρου 9 του ν. [3091/2002](#), ορίζεται ότι ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο συνολικό καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή, που αποκτάται κατά τη διαχειριστική περίοδο η οποία λήγει μέσα στο διάστημα από 1η Αυγούστου του προηγούμενου ημερολογιακού έτους μέχρι τις 31 Ιουλίου του οικείου οικονομικού έτους. **Οι πιο πάνω διατάξεις καθιερώνουν την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, κάθε χρήση είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις άλλες χρήσεις και δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός των αποτελεσμάτων αυτής με τα αποτελέσματα των προηγούμενων ή επόμενων χρήσεων.** Κατά συνέπεια, τα ακαθάριστα έσοδα και κέρδη κατατάσσονται και φορολογούνται στην χρήση κατά την οποία προέκυψαν και αποκτήθηκαν ανεξάρτητα του χρόνου κατά τον οποίο εισπράχθηκαν, και οι δαπάνες κατατάσσονται στη χρήση την οποία βαρύνουν και οι οποίες συμβάλλουν στην απόκτηση εισοδήματος (π.21503/139/1958 εγκύκλιος του ν.δ. 3843/1958)».

1^η και 2^η λογιστική διαφορά

1.Λογαριασμός 61.00.03.000: ΑΜΟΙΒΕΣ & ΕΞΟΔΑ ΟΡΓΑΝ.-ΜΕΛΕΤ.-ΣΥΜΒΟΥΛΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ συνολικό ποσό 154.439,38 € :

Στο λογαριασμό αυτό καταχωρήθηκαν από την προσφεύγουσα και αμοιβές που αφορούν στην αλλοδαπή (Κυπριακή) εταιρίαύψους **89.180,00 ευρώ για την κατασκευή και διατήρηση διαδικτυακού τόπου με ενέργειες βελτιστοποίησης στις μηχανές αναζήτησης και ανάπτυξης mobile ιστοσελίδας** . Το ποσό αυτό δεν έγινε δεκτό από τον διενεργηθέντα έλεγχο.

2.Λογαριασμός 61.90.01.000: ΑΜΟΙΒ. ΤΡΙΤΩΝ ΜΗ ΥΠΟΚ. ΣΕ ΠΑΡ. ΦΟΡ. συνολικό ποσό 13.245,83 € :

Στον λογαριασμό αυτό καταχωρήθηκαν από την προσφεύγουσα και αμοιβές στην αλλοδαπή (Κυπριακή) εταιρίαύψους 4.700,00 ευρώ και στην επίσης Κυπριακή εταιρίαποσού ύψους 4.800, 00 ευρώ. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο δεν έγινε δεκτό το ποσό των **9.500,00 ευρώ**.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι έσφαλε η φορολογική αρχή διότι οι συγκεκριμένες εταιρίες δεν έχουν ουδεμία σχέση με αυτήν, ούτε νομικά, ούτε οικονομικά, έτσι ώστε να προκύπτει ζήτημα μεταφοράς κερδών σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς. Σε κάθε περίπτωση, δεν υφίσταται νομικά δέσμευση – απαγόρευση συναλλαγών με εταιρίες εγκατεστημένες σε χώρα εκτός Ελλάδος. Οι εν λόγω υπηρεσίες παρήχθησαν και τιμολογήθηκαν εκτός Ελλάδος, ενώ άλλωστε, όλοι οι server που φιλοξενούν site βρίσκονται σε χώρες του εξωτερικού. Οι ανωτέρω δαπάνες, αφ' ενός ήταν πραγματικές και αφ' ετέρου συσχετιζόταν με τους σκοπούς της και ήταν άκρως αναγκαίες για

τη διεκπεραίωση, τη διαχείριση και λειτουργία του site της. Οι συγκεκριμένες δαπάνες είναι πραγματικές και δεν συντρέχει ζήτημα αναμόρφωσης των κερδών της.

Επειδή στο Άρθρο 31 του Ν. 2238/1994 Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος ορίζεται ότι "1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν «βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο» εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων," με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος"

Επειδή στο Άρθρο 51^Α του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι 1. Κράτος για την εφαρμογή του παρόντος κεφαλαίου νοείται το κράτος ή η περιοχή δικαιοδοσίας ή η υπερπόντια χώρα ή το έδαφος που τελεί υπό οιοδήποτε ειδικό καθεστώς σύνδεσης ή εξάρτησης κατά την έννοια του διεθνούς δικαίου.

2. Σύμβαση διοικητικής συνδρομής, για την εφαρμογή του παρόντος Κώδικα νοείται η διεθνής σύμβαση που επιτρέπει την ανταλλαγή όλων των πληροφοριών, που είναι απαραίτητες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας των Συμβαλλόμενων Μερών.

3. Νομική οντότητα για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος Κώδικα, θεωρείται κάθε νομικό πρόσωπο, οργανισμός, υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρεία (offshore κ.λπ.), κάθε μορφής εταιρεία ιδιωτικών επενδύσεων (private investment company κ.λπ.), κάθε μορφής καταπίστευμα (trust, Anstalt κ.λπ.) ή οποιοδήποτε μόνρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφής ίδρυμα (foundation, Stiftung κ.λπ.) ή οποιοδήποτε μόνρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφή προσωπικής επιχείρησης ή οποιαδήποτε οντότητα προσωπικού χαρακτήρα, κάθε μορφής κοινή επιχείρηση, κάθε μορφής εταιρεία διαχείρισης κεφαλαίου ή περιουσίας ή διαθήκης ή κληρονομιάς ή κληροδοσίας ή δωρεάς, κάθε φύσης κοινοπραξία, κάθε μορφής εταιρεία αστικού δικαίου και κάθε άλλο πιθανό μόνρφωμα εταιρικής οργάνωσης, ανεξαρτήτως νομικής προσωπικότητας και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα.

4. Μη συνεργάσιμα κράτη είναι εκείνα που (κατά την 1η Ιανουαρίου 2010 και εφεξής) δεν είναι κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η κατάσταση τους σχετικά με τη διαφάνεια και την ανταλλαγή των πληροφοριών σε φορολογικά θέματα έχει εξεταστεί από τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.) και τα οποία (μέχρι την 1η Ιανουαρίου 2010):

- α) δεν έχουν συνάψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής στο φορολογικό τομέα και
- β) δεν έχουν υπογράψει τέτοια σύμβαση διοικητικής συνδρομής με τουλάχιστον δώδεκα άλλα κράτη.

Οι ανωτέρω προϋποθέσεις πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά.

5. Τα μη συνεργάσιμα κράτη καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ύστερα από τη διαπίστωση των προϋποθέσεων της προηγούμενης παραγράφου και περιλαμβάνονται σε κατάλογο που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο κατάλογος δημοσιεύεται τον Ιανουάριο κάθε έτους ως εξής:

α) Αφαιρούνται τα κράτη που μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης έχουν συνάψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής.

β) Προστίθενται τα κράτη που: αα) ενώ έχουν συνάψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής, οι διατάξεις της εν λόγω σύμβασης ή η εφαρμογή τους δεν επέτρεψαν στην ελληνική φορολογική διοίκηση να λάβει τις πληροφορίες που είναι απαραίτητες για την εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας,

ββ) δεν έχουν συνάψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής, αν και η Ελλάδα είχε προτείνει, πριν την 1η Ιανουαρίου του προηγούμενου έτους, τη σύναψη τέτοιας σύμβασης.

γ) Αφαιρούνται ή προστίθενται τα κράτη που δεν έχουν συνάψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής, στα οποία η Ελλάδα δεν είχε προτείνει τη σύναψη τέτοιας σύμβασης πριν την 1η Ιανουαρίου του προηγούμενου έτους και για τα οποία το Παγκόσμιο Φόρουμ για τη Διαφάνεια και την Ανταλλαγή των πληροφοριών σε φορολογικά θέματα που συστήθηκε με απόφαση του Ο.Ο.Σ.Α. της 17ης Σεπτεμβρίου 2009, θεωρεί ότι αντίστοιχα προβαίνουν ή όχι στην ανταλλαγή όλων των πληροφοριών που είναι απαραίτητες για την εφαρμογή των φορολογικών νομοθεσιών των Συμβαλλόμενων Μερών.

6. Οι διατάξεις του παρόντος κεφαλαίου σχετικά με τα μη συνεργάσιμα κράτη εφαρμόζονται για αυτά που προστίθενται στον κατάλογο της προηγούμενης παραγράφου, από την 1 η Ιανουαρίου του επομένου της δημοσίευσης έτους. Γι' αυτά που αφαιρούνται από τον κατάλογο, η εφαρμογή των διατάξεων παύει από τη δημοσίευση του.

7. Για την εφαρμογή των διατάξεων του κεφαλαίου αυτού, το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα θεωρείται ότι υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς στο κράτος εκτός της Ελλάδας, ακόμη και αν η κατοικία ή η καταστατική ή η πραγματική έδρα του ή εγκατάσταση ευρίσκεται σε κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εάν σε αυτό το κράτος:

α) δεν υπόκειται σε φορολογία ή, εάν υπόκειται, δεν φορολογείται εν τοις πράγμασι, ή β) υπόκειται σε φόρο επί των κερδών ή των εισοδημάτων ή του κεφαλαίου, «ίσος ή κατώτερος με τα εξήντα εκατοστά του φορολογικού συντελεστή» που θα οφειλόταν σύμφωνα με τις διατάξεις της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, εάν ήταν κάτοικος ή είχε την έδρα του ή διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 100 του παρόντος Κώδικα στην Ελλάδα.

Επειδή στο άρθρο 51B του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι : 1.Οι δαπάνες για την αγορά αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών ή οι πάσης φύσεως τόκοι από απαιτήσεις οποιασδήποτε φύσης ή οι πρόσδοδοι και άλλα προϊόντα ομολογιών, απαιτήσεων, καταθέσεων και εγγυήσεων ή τα δικαιώματα που εισπράττονται ως αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης οποιουδήποτε δικαιώματος αναπαραγωγής φιλολογικής, καλλιτεχνικής ή επιστημονικής εργασίας (περιλαμβανομένων κινηματογραφικών ταινιών και ταινιών και μαγνητοταινιών για ραδιοφωνικές ή τηλεοπτικές εκπομπές), οποιασδήποτε ευρεσιτεχνίας, εμπορικού σήματος, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων ή τύπων κατασκευής ή διαδικασίας παραγωγής ή για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης βιομηχανικού,

εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού ή για πληροφορίες που αφορούν σε βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική εμπειρία και κάθε παρόμοιας φύσης δικαιώματα, τα μισθώματα, τα μισθώματα χρηματοδοτικής μίσθωσης, οι πάσης φύσεως αποζημιώσεις, οι αμοιβές διευθυντών και μελών διοικητικών συμβουλίων εταιρείας και κάθε άλλη παρόμοιας φύσης πληρωμή, καθώς και κάθε άλλη κατηγορία δαπάνης, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 17 και 31 του παρόντος Κώδικα, που καταβάλλονται ή οφείλονται από πρόσωπο που είναι σύμφωνα με τα άρθρα 2 και 101 του παρόντος Κώδικα υποκείμενο φόρου και το οποίο είναι κάτοικος ή έχει την έδρα του ή διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 100 στην Ελλάδα, προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, που είναι κάτοικος ή έχει την καταστατική ή πραγματική έδρα ή είναι εγκατεστημένος σε κράτος μη συνεργάσιμο, δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνες που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του ή από το φορολογητέο εισόδημα τους «εκτός αν ο ενδιαφερόμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίου με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή.»

Οι δαπάνες του προηγούμενου εδαφίου δεν αναγνωρίζονται και όταν η πληρωμή διενεργείται άμεσα ή έμμεσα σε οποιασδήποτε μορφής χρηματοπιστωτικό οργανισμό που είναι εγκατεστημένος σε ένα από τα κράτη που περιλαμβάνονται στον κατάλογο της παραγράφου 5 του προηγούμενου άρθρου.

«Εξαιρετικά οι δαπάνες αγοράς αγαθών, λήψης υπηρεσιών, καθώς και κάθε άλλη κατηγορία δαπάνης η οποία προβλέπεται στο προηγούμενο εδάφιο της παρούσας παραγράφου, από εταιρείες με έδρα σε μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς δεν εμπίπτουν στις ανωτέρω διατάξεις όταν καταβάλλονται σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις τους στην αλλοδαπή, για τις οποίες προβλέπεται η τήρηση ειδικών φακέλων τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών.»

2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και όταν καταβάλλονται ή οφείλονται ποσά προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, που είναι κάτοικος ή έχει την καταστατική ή πραγματική έδρα ή είναι εγκατεστημένος σε κράτος που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, εκτός αν ο ενδιαφερόμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίου με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή.

Επειδή η ΠΟΛ. 1225/26 -10-2011 Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 13 του Ν. 3943/2011. Αναφέρει ότι: Άρθρο 13 Πληρωμές σε φυσικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες μη συνεργάσιμων κρατών

Με τις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 4 και 5 του άρθρου 51Α του Ν. 2238/1994, σχετικά με τον ορισμό των μη συνεργάσιμων κρατών. Με τις νέες διατάξεις της παραγράφου 4 δίνεται γενικά ο ορισμός των μη συνεργάσιμων κρατών, χωρίς να γίνεται πλέον καμία αναφορά στην 1η Ιανουαρίου 2010 (είχε τεθεί με το Ν. 3842/2010). Επομένως, ως μη συνεργάσιμα κράτη θεωρούνται, γενικά, εκείνα που δεν

είναι κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η κατάστασή τους σε σχέση με τη διαφάνεια και την ανταλλαγή πληροφοριών σε φορολογικά θέματα έχει εξετασθεί από τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) και τα οποία δεν έχουν συνάψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής στο φορολογικό τομέα και δεν έχουν υπογράψει τέτοια σύμβαση με τουλάχιστον άλλα δώδεκα (12) κράτη.

Τα μη συνεργάσιμα κράτη καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, μετά τη διαπίστωση των πιο πάνω προϋποθέσεων και περιλαμβάνονται σε κατάλογο που δημοσιεύεται τον Ιανουάριο κάθε έτους στην εφημερίδα της Κυβερνήσεως ([παρ. 5 του άρθρου 51Α του Ν. 2238/1994](#)).

Επίσης, με τις νέες διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 51Α του Ν. 2238/1994 ορίζεται, ότι ειδικά για το έτος 2010, ως μη συνεργάσιμα κράτη θεωρούνται αυτά που περιλαμβάνονται στην 1108437/2565/ΔΟΣ/15.11.2005 απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών (ΦΕΚ 1590 Β'). Για το έτος 2011, ως μη συνεργάσιμα κράτη θεωρούνται τα κράτη που καθορίζονται με την 1150236/ΔΟΣ/9.11.2010 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ 1805Β'). Επισημαίνεται, ότι για τις επιχειρήσεις των οποίων η διαχειριστική περίοδος λήγει σε ημερομηνία άλλη, πλην της 31ης Δεκεμβρίου (π.χ. 1.7.2010 - 30.6.2011), ως μη συνεργάσιμα κράτη λαμβάνονται αυτά που κατονομάζονται στην Α.Υ.Ο. που έχει εκδοθεί και υφίσταται κατά την έναρξη της διαχειριστικής τους περιόδου.

2. Με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού τροποποιήθηκε η [παράγραφος 7 του άρθρου 51Α του Ν. 2238/1994](#), σχετικά με τον ορισμό των κρατών με προνομιακό φορολογικό καθεστώς. Με τις νέες διατάξεις ορίζεται, ότι ως κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς θεωρείται, σύμφωνα με την περίπτωση β' της παρ. 7 του άρθρου 51Α του Ν. 2238/1994, εκείνο το κράτος, στο οποίο το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα υπόκειται σε φόρο επί των κερδών ή των εισοδημάτων ή του κεφαλαίου, ο οποίος είναι ίσος ή κατώτερος με τα εξήντα εκατοστά του φορολογικού συντελεστή που θα οφειλόταν σύμφωνα με τις διατάξεις της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, εάν ήταν κάτοικος ή είχε την έδρα του ή διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 100 στην Ελλάδα. Δηλαδή, προκειμένου για αλλοδαπό νομικό πρόσωπο, με τις νέες διατάξεις θεωρείται ως κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς το κράτος εκείνο που έχει συντελεστή φορολογίας νομικού προσώπου κάτω από 14,4% (24% x 60%) για τη χρήση 2010 ή κάτω από 12% (20% x 60%) για τη χρήση 2011 και μετά.

Επισημαίνεται, ότι σε κάθε περίπτωση, η σύγκριση θα πρέπει να γίνεται μεταξύ των συντελεστών φορολογίας που ορίζονται από την ελληνική νομοθεσία και τη νομοθεσία του άλλου κράτους και όχι με βάση τους πραγματικούς συντελεστές φορολογίας που προκύπτουν μετά την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας της κάθε χώρας (μεταφορά ζημιών παρελθουσών χρήσεων, σχηματισμός αφορολόγητων αποθεματικών, κλπ.).

Ειδικά για την Κύπρο διευκρινίζεται, ότι η έκτακτη αμυντική εισφορά 15% που επιβάλλεται κάθε χρόνο στους τόκους και στα μερίσματα που λαμβάνει εταιρία φορολογικός κάτοικος Κύπρου, δεν

συμπεριλαμβάνεται ρητά στο πεδίο εφαρμογής της Σύμβασης αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) που έχει υπογραφεί μεταξύ Ελλάδας και Κύπρου, παρά το γεγονός ότι η υπόψη εισφορά επιβάλλεται επί συγκεκριμένων εισοδημάτων. Κατά συνέπεια, η εισφορά αυτή δεν θα πρέπει να υπολογίζεται στο φορολογικό συντελεστή της Κύπρου (10%), για τους σκοπούς του άρθρου 51Α του Κ.Φ.Ε. και ως εκ τούτου, η Κύπρος θεωρείται κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού τροποποιήθηκε η [παράγραφος 1 του άρθρου 51B του Ν. 2238/1994](#), σχετικά με την μη αναγνώριση των δαπανών για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών, των τόκων, δικαιωμάτων και αποζημιώσεων που καταβάλλονται σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, που είναι κάτοικος ή έχει την έδρα του σε κράτος μη συνεργάσιμο. Με τις νέες διατάξεις παρέχεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις που πραγματοποιούν συναλλαγές με εταιρίες που έχουν την έδρα τους σε κράτη μη συνεργάσιμα, να αποδείξουν την ύπαρξη πραγματικής και συνήθους συναλλαγής, προκειμένου να αναγνωρισθούν οι σχετικές δαπάνες τους (μαχητό τεκμήριο), όπως συμβαίνει και με τις αντίστοιχες δαπάνες που πραγματοποιούνται με κράτη με προνομιακά φορολογικό καθεστώς. Σημειώνεται ότι για τις συναλλαγές με τα τελευταία αυτά κράτη, το μαχητό τεκμήριο είχε θεσπισθεί με τις διατάξεις του Ν. 3842/2010.

Ειδικότερα, με τις νέες διατάξεις ορίζεται, ότι οι δαπάνες που αφορούν σε συναλλαγές με κράτη μη συνεργάσιμα δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων ή το φορολογητέο εισόδημα του φυσικού προσώπου, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίου με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή.

Για την απόδειξη του μαχητού αυτού τεκμηρίου, θα πρέπει ο φορολογικός έλεγχος να λαμβάνει υπόψη του στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται ότι η συναλλαγή πραγματικά έχει λάβει χώρα και ότι έχει αποφέρει πραγματικό οικονομικό όφελος στην ελεγχόμενη επιχείρηση που πραγματοποίησε τις σχετικές δαπάνες (αγορές, παροχή υπηρεσιών, κλπ.). Ενδεικτικά αναφέρονται τα ακόλουθα στοιχεία:

α) - ύπαρξη εμπορικής συμφωνίας ή σύμβασης έργου με την αλλοδαπή εταιρία, που να ορίζει τους όρους της συναλλαγής (αντικείμενο, διάρκεια, τίμημα, τρόπους πληρωμής και υποχρεώσεις των μερών) και να έχει κατατεθεί στη Δ.Ο.Υ. με βάση τις διατάξεις της [παρ. 16 του άρθρου 8 του Ν. 1882/1990](#) (τριμηνιαίες καταστάσεις),

- καταβολή του τιμήματος αγοράς (τιμολόγια και τραπεζικά εμβάσματα),

-πραγματική μεταφορά και λήψη των αγαθών (τελωνειακά έγγραφα) ή την πραγματική παροχή των υπηρεσιών (πρωτόκολλο ολοκλήρωσης και παράδοση του έργου).

β) η αλλοδαπή εταιρία να πραγματοποιεί ουσιαστική επιχειρηματική δραστηριότητα στη χώρα στην οποία είναι εγκατεστημένη, δηλαδή:

- να έχει αποδεδειγμένα φυσική υπόσταση στη χώρα εγκατάστασής της (έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση, μόνιμα απασχολούμενο προσωπικό, κλπ.). Ισολογισμοί της αλλοδαπής εταιρίας και στοιχεία σχετικά με την οργάνωσή της δεν θεωρούνται από μόνα τους επαρκή αποδεικτικά στοιχεία.

- δεν αρκεί να είναι φορολογικός κάτοικος της αλλοδαπής χώρας στην οποία έχει την έδρα της, αλλά να φορολογείται και εκεί.

γ) η δαπάνη να είναι παραγωγική. Για παράδειγμα, δεν αναγνωρίζεται δαπάνη διαφήμισης, είτε στο σύνολο της, είτε το μέρος αυτής που δεν αφορά στην Ελλάδα (π.χ. δαπάνη ελαστικών αυτοκινήτων που χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για κίνηση πάνω σε πάγο, είδος τροφίμων ή ποτών που δεν καταναλώνονται στην Ελλάδα, κλπ.).

Όσον αφορά στο θέμα του πραγματικού οικονομικού οφέλους που αποφέρει μία συναλλαγή με εταιρία της αλλοδαπής, αυτό μπορεί να εκτιμηθεί εάν εξετασθούν ενδεικτικά τα ακόλουθα στοιχεία:

α) οι τιμές αγοράς των προϊόντων ή υπηρεσιών, όπως αυτές προκύπτουν από συγκριτική οικονομική ανάλυση για ομοειδή προϊόντα άλλων επιχειρήσεων, συνεργάσιμων χωρών. Αν η τιμή των αγοραζόμενων αγαθών ή υπηρεσιών (συμπεριλαμβανομένων και των παρεπόμενων εξόδων, π.χ. μεταφορικών, εξόδων ασφάλειας και αποθήκευσης) από τα μη συνεργάσιμα κράτη είναι κατώτερη από τις τιμές των αγαθών ή των υπηρεσιών που παρέχονται από επιχειρήσεις συνεργάσιμων κρατών, τότε μπορεί να θεωρηθεί ότι επιτυγχάνεται οικονομικό όφελος για την ημεδαπή επιχείρηση.

Η ανάλυση αυτή θα μπορούσε να επεκταθεί και στη διερεύνηση άλλων παραγόντων, από τους οποίους αποδεικνύεται ότι η συναλλαγή με τα μη συνεργάσιμα κράτη έχει περισσότερα πλεονεκτήματα από παρόμοιες συναλλαγές με προμηθευτές από άλλες χώρες της ίδιας ή διαφορετικής γεωγραφικής περιοχής (π.χ. χρόνος μεταφοράς των αγαθών, οργάνωση προμηθευτή, κλπ.),

β) αγορά προϊόντων ή πρώτων υλών από μη συνεργάσιμο κράτος (π.χ. Μαλαισία, Μαυρίκιο, κλπ.) λόγω μη παραγωγής τους σε χώρα που θεωρείται συνεργάσιμη. Επίσης, λήψη υπηρεσιών από μη συνεργάσιμο κράτος οι οποίες βάσει των δεδομένων της κοινής πείρας και των συναλλακτικών ηθών συνήθως παρέχονται από εταιρίες σε τέτοια κράτη (π.χ. υπηρεσίες θαλάσσιας μεταφοράς από ναυτιλιακές εταιρίες του Παναμά),

γ) αν η τιμή αγοράς του προϊόντος (π.χ. καφέ) είναι η ίδια με την τιμή κλεισίματος αυτού σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, τότε η δαπάνη αγοράς του πρέπει να αναγνωρίζεται προς έκπτωση, έστω και αν πραγματοποιείται από επιχείρηση με έδρα σε μη συνεργάσιμο κράτος, αφού στη συγκεκριμένη περίπτωση η αγορά από το μη συνεργάσιμο κράτος δεν συνεπάγεται υπερτιμολόγηση.....

Επειδή η ΠΟΛ.1198/21.8.2013 Φορολογική μεταχείριση δαπανών αγοράς αγαθών που πραγματοποιούνται από εταιρίες με έδρα σε κράτη μη συνεργάσιμα ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, μέσω τριγωνικών συναλλαγών αναφέρει: 1. Με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 1 του

άρθρου 31 του ν. 2238/1994, ορίζεται μεταξύ άλλων ότι το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του ίδιου νόμου, της αξίας των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών, στην οποία περιλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας κ.λπ.. 2. Περαιτέρω με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, το οποίο προστέθηκε με την περ. β' της παρ. 6 του άρθρου 11 του ν. 3842/2010 και έχει εφαρμογή, σύμφωνα με την παρ. 14 του ίδιου άρθρου και νόμου, για κέρδη ισολογισμών που κλείνουν με ημερομηνία 31.12.2010 και μετά, ορίζεται, ότι η αξία των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών, στην οποία περιλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας κ.λπ., δεν αναγνωρίζονται όταν καταβάλλονται ή οφείλονται σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα της οποίας η δραστηριότητα στη συγκεκριμένη συναλλαγή εξαντλήθηκε στην τιμολόγησή της και η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών διενεργήθηκε από τρίτο πρόσωπο. 3. Με την παρ. 12 του άρθρου 11 του ν. 4110/2013 καταργήθηκε το τελευταίο εδάφιο της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994. Η κατάργηση αυτή ισχύει, σύμφωνα με την παρ. 18 του άρθρου 11 του ν.4110/2013, για δαπάνες που πραγματοποιούνται από το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012) και μετά.

4. Εξάλλου, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 51Β του ν.2238/1994, όπως προστέθηκε με την παρ.1 του άρθρου 78 του ν.3842/2010 και ισχύει σύμφωνα με την παρ. 5 του ίδιου άρθρου και νόμου από 1.1.2010, ορίζεται μεταξύ άλλων ότι, οι δαπάνες για την αγορά αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών που καταβάλλονται ή οφείλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, που είναι κάτοικος ή έχει την καταστατική ή πραγματική έδρα ή είναι εγκατεστημένος σε κράτος μη συνεργάσιμο, δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνες που εκπίστουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους ή από το φορολογητέο εισόδημά τους, εκτός αν ο ενδιαφερόμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίου με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή (το μαχητό τεκμήριο προστέθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 13 του ν.3943/2011 και έχει εφαρμογή, σύμφωνα με τις ίδιες διατάξεις, από τότε που ίσχυσε το άρθρο 51 Β).Τα ανωτέρω, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου, εφαρμόζονται και όταν καταβάλλονται ή οφείλονται ποσά προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, που είναι κάτοικος ή έχει την καταστατική ή πραγματική έδρα ή είναι εγκατεστημένος σε κράτος που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς. 5. Επίσης με την ΠΟΛ.1225/26.10.2011 εγκύκλιο μας, παρασχέθηκαν γενικότερες οδηγίες για τις πληρωμές σε φυσικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες μη συνεργάσιμων κρατών ή κρατών με προνομιακό φορολογικό καθεστώς καθώς και την απόδειξη του μαχητού τεκμηρίου σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου προκειμένου να διαπιστωθεί ότι η συναλλαγή πραγματικά έχει λάβει χώρα και έχει αποφέρει πραγματικό οικονομικό όφελος στην επιχείρηση που πραγματοποίησε τις σχετικές

δαπάνες.6. Κατόπιν τούτων, κατά τη διενέργεια φορολογικών ελέγχων των ανέλεγκτων χρήσεων 2010 και 2011, για τις οποίες εφαρμόζονταν παράλληλα οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 31 και του άρθρου 51B του ν.2238/1994 και σε περίπτωση ύπαρξης συναλλαγών με κράτη μη συνεργάσιμα ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, θα πρέπει να εκτιμάται κάθε στοιχείο της ελεγχόμενης επιχείρησης που αποδεικνύει ότι οι εν λόγω συναλλαγές είναι πραγματικές και συνήθεις (μαχητό τεκμήριο), σύμφωνα με τις οδηγίες που δόθηκαν με την ΠΟΛ.1225/26.10.2011 εγκύκλιο μας, προκειμένου να σχηματίζεται ασφαλής κρίση ως προς τη μη διάπραξη φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής. Εξάλλου, σε κάθε περίπτωση φορολογικού ελέγχου, θα πρέπει να εκτιμώνται τα πραγματικά περιστατικά και να εξετάζεται η παραγωγικότητα της εκάστοτε δαπάνης, δηλαδή κατά πόσον αυτή ενεργείται μέσα στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της επιχείρησης και συμβάλλει στη δημιουργία φορολογητέου εισοδήματος, προκειμένου για την έκπτωση ή μη αυτών από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης επιχείρησης. Μετά την έκδοση της παρούσας, κάθε άλλη διαταγή με αντίθετο περιεχόμενο παύει να ισχύει.

Επειδή από τον διενεργηθέντα έλεγχο από τη Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης και συγκεκριμένα, στον έλεγχο δαπανών που καταβλήθηκαν 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: α) της παρ. 7 του άρθ 51 Α του ν 2238/1994 και της ΠΟΛ 1225/2011 η Κύπρος θεωρείται κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς και β) του άρθ 51B του ν 2238/1994, της ΠΟΛ 1225/2011 και της ΠΟΛ 1198/2013, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα στη συνεργασία της με την προμηθεύτρια κυπριακή επιχείρηση «JUNIOR LABS LTD», με Α.Φ.Μ.: CY10221822W, διεύθυνση «162 ENA KANTEP KARANDOKIS BUILDING , OFFICE 33, 1065, NIKOSIA, CYPRUS, κατέβαλε αμοιβές αξίας **ύψους 89.180,00 ευρώ για την κατασκευή και διατήρηση διαδικτυακού τόπου με ενέργειες βελτιστοποίησης στις μηχανές αναζήτησης και ανάπτυξη mobile ιστοσελίδας**. Η εν λόγω δαπάνη απορρίφθηκε από τη φορολογική αρχή «επειδή, από όλα τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν (συμφωνητικά, φορολογικά στοιχεία, παραστατικά πληρωμών, mail επικοινωνίας) συνάγεται ότι η λήψη υπηρεσιών από την ανωτέρω Κυπριακή επιχείρηση αφορούσε μεν σε πραγματική συναλλαγή, πλην όμως δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο επαρκή αποδεικτικά μέσα, από τα οποία να τεκμηριώνεται (πλήρης απόδειξη) ότι προέκυψε συγκεκριμένο (απτό, μετρήσιμο) πραγματικό οικονομικό όφελος ή τουλάχιστον ότι ήταν δυνατό να προκύψει πραγματικό οικονομικό όφελος για την ίδια λόγω της λήψης των υπό κρίση υπηρεσιών από την ως άνω Κυπριακή επιχείρηση και όχι από άλλη εγκαταστημένη σε κράτος που δε συγκαταλέγεται μεταξύ αυτών με προνομιακό φορολογικό καθεστώς και ότι συνεπώς οι εν λόγω συναλλαγές δεν αποσκοπούν μέσω της μεταφοράς κερδών σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς (Κύπρος)».

Επειδή η προσφεύγουσα με το με αριθ. πρωτ. 126230/6-5-2019 1^ο Υπόμνημα πρόσθετων στοιχείων μας προσκόμισε συνημμένα τα παρακάτω στοιχεία:

Συγκεκριμένα προσκομίσθηκαν: (α) Για το έτος 2012: καρτέλα προμηθευτή της εταιρίας Junior Labs LTD, κατάσταση συμφωνητικών της παραγράφου 16 του άρθρου 8 του Ν.1882/1990 για 1^ο και το 2^ο τρίμηνο του 2012 που έχουν κατατεθεί εμπρόθεσμα στην Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης , αντίγραφα της από 01-02-2012 «Σύμβασης Κατασκευής και Διατήρησης Διαδικτυακού Τόπου (WEBSITE) – Ενέργειες Βελτιστοποίησης Στις Μηχανές Αναζήτησης – Ανάπτυξη MOBILE Ιστοσελίδος» και της από 04-04-2012 «ONLINE BUSINESS MANAGEMENT AGREEMENT» που σύναψε με την εταιρίακαθώς και αντίγραφα του συνόλου των τιμολογίων που εκδόθηκαν από την ως άνω εταιρία προς την προσφεύγουσα το έτος 2012 απ' όπου προκύπτει το ύψος και το είδος της συνεργασίας και στοιχεία εξόφλησης των επίμαχων συναλλαγών με τραπεζικά εμβάσματα μέσω της τράπεζας EUROBANK και (β) Συγκριτική απεικόνιση του site της αρχικά από 14/07/2011 και κατόπιν απεικόνιση αυτής από 06/07/2012 και μίας απεικόνισης από 07/12/2012 και μίας από 06/01/2014. Επιπλέον προς απόδειξη της αποδοτικότητας της συγκεκριμένης δαπάνης, ήτοι της αύξησης των εσόδων της από το εν λόγω site κατά την περίοδο 2012 και 2013 (μετά τις πραγματοποιηθείσες εργασίες) και της δημιουργίας πραγματικού οφέλους, προσκομίζοντας ως συμπληρωματικά στο α) Εκτύπωση από το σύστημα online κρατήσεων WEBHOTELIER (extranet) με συγκριτικά αποτελέσματα για το έτος 2011 (προ της πραγματοποίησης των υπό κρίση εργασιών) με τα έτη 2012 και 2013 (μετά την πραγματοποίηση των υπό κρίση εργασιών) β) Εκτύπωση από τα GOOGLE ANALYTICS απ' όπου προκύπτουν οι διακυμάνσεις της επισκεψιμότητας στην ιστοσελίδα της .

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων η από 12-12-2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης και, τα προσκομισθέντα στοιχεία της προσφεύγουσας με την εξεταζόμενη ενδικοφανή προσφυγή, **τον έλεγχο και την αξιολόγηση αυτών προκύπτει** ότι οι ως άνω συναλλαγές, όπως αποδέχεται και ο έλεγχος, είναι πραγματικές, έχουν λάβει χώρα, είναι παραγωγικές, πλην όμως δεν προσκομίσθηκαν επαρκή αποδεικτικά στοιχεία, από τα οποία να πληρούνται αδιαμφισβήτητα (πλήρης απόδειξη) οι προϋποθέσεις **του άρθρου 51B του ν. 2238/1994, της ΠΟΛ 1225/2011 και της ΠΟΛ 1198/2013 για την αναγνώριση δαπανών** σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, δηλαδή ότι α) ότι οι εν λόγω συναλλαγές δεν αποσκοπούσαν στη φοροαποφυγή μέσω της μεταφοράς κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίου σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς (Κύπρος).

β) ως άνω Κυπριακές επιχειρήσεις (..... &— για τηνδεν προσκομίσθηκε κανένα επιπλέον στοιχείο) έχουν αποδεδειγμένα φυσική υπόσταση στη χώρα εγκατάστασής τους, ότι πραγματοποιούσαν ουσιαστική επιχειρηματική δραστηριότητα στη χώρα στην οποία είναι εγκατεστημένες αλλά και στοιχεία ότι φορολογούνται για τα εισοδήματα που απέκτησαν στη χρήση

2012 στην Κύπρο.

Κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι και δε δύναται να γίνουν αποδεκτοί.

3^η λογιστική διαφορά

3.Λογαριασμός 62.02.00.000: ΥΔΡΕΥΣΗANEY ΕΞ. συνολικό ποσό 36.203,10 € :

Στον λογαριασμό αυτόν καταχωρήθηκαν από την προσφεύγουσα και τέλη ύδρευσης που αφορούν την περίοδο του Β' Εξαμήνου του έτους 2011. Από την εν λόγω δαπάνη απορρίφθηκε από τον διενεργηθέντα έλεγχο, με βάση την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, το ποσό των **5.773,84 ευρώ**.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, η επίμαχη δαπάνη διενεργήθηκε εξ ολοκλήρου προς το συμφέρον της εταιρίας και συντελεί στην ανάπτυξη των εργασιών της, ανεξάρτητα από το οικονομικό αποτέλεσμα, το κέρδος ή τη ζημία που επιτεύχθηκε. Συνεπώς, πρόκειται για δαπάνη που σχετίζεται άμεσα με τη λειτουργία της προσφεύγουσας και αποτελεί πάγιο λειτουργικό έξοδο αυτής και χωρίς αυτή τη δαπάνη είναι σχεδόν αδύνατη η λειτουργία του ξενοδοχείου.

Στην υπό κρίση περίπτωση, η εξόφληση των τελών ύδρευσης έγινε στις 29-06-2012, όπως αποδεικνύεται από το υπ' αριθ.....Διπλότυπο Είσπραξης της Ταμειακής Υπηρεσίας του Δήμου Χαλκιδικής

Επειδή στη φορολογία εισοδήματος ισχύει η βασική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, για αυτό και δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση στην υπό κρίση χρήση δαπάνες που αφορούσαν στην προηγούμενη χρήση 2011, έστω και αν καλύπτονται με δικαιολογητικά της τρέχουσας χρήσης, καθόσον οι δαπάνες κατά κανόνα αναγνωρίζονται στη χρήση στην οποία καθίστανται δεδουλευμένες και εκκαθαρισμένες, ανεξάρτητα αν έχει καταβληθεί το αντίτιμό τους ή όχι.

Επειδή σύμφωνα με την αρχή της Αυτοτέλειας των Χρήσεων, ο υπολογισμός των αποτελεσμάτων μιας λογιστικής χρήσης πρέπει να περιλαμβάνει μόνο τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν στη χρήση αυτή. Η κάθε χρήση είναι ανεξάρτητη από τις υπόλοιπες και τα έξοδα που αφορούν άλλες χρήσεις δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στον υπολογισμό του αποτελέσματος (ΣΤΕ 810/1982 ΣΤΕ 2968/1988).

Συνεπώς ορθά ο έλεγχος δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης των δαπανών ποσού ύψους **5.773,84 ευρώ** €, που αφορά σε δαπάνες ύδρευσης που αφορούσε το έτος 2011 και καταλόγισε το αντίστοιχο ποσό ως «λογιστική διαφορά», ο ως άνω δε ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

4^η λογιστική διαφορά

4.64.01.01.000 ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΩΝ ΕΞΩΤΕΡ. ΑΝΕΥ ΕΞ. συνολικό ποσό 63.250,02 € :

Από τον λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση δαπάνες υποδοχής και φιλοξενίας, ποσού 19.164,65 €, με το σκεπτικό ότι δεν προκύπτει ο παραγωγικός σκοπός της δαπάνης.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι έσφαλε η φορολογική Αρχή διότι η εταιρία της δραστηριοποιείται στον τουρισμό και την προσέλκυση πελατών από όλες τις χώρες του κόσμου και επομένως τα συγκεκριμένα ταξίδια του Διευθύνοντος Συμβούλου, των μελών του ΔΣ, διευθυντών και προϊσταμένων της εταιρίας αποσκοπούσαν σε συμφωνίες και δημιουργίες νέων αγορών του εξωτερικού, αφού πάνω από 95% των πελατών της είναι πελάτες εξωτερικού από όλο τον κόσμο.

Επειδή η έκπτωση των δαπανών ταξιδίων σύμφωνα με το άρθρο 31 παρ. 1 περιπτ. σ' του Ν. 2238/94 ισχύουν με την προϋπόθεση ότι ο σκοπός του ταξιδιού συνδέεται με την ασκούμενη δραστηριότητα της επιχείρησης

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1036/2-3-2006,(Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του ν. 3427/27.12.2005 (ΦΕΚ 312Α) που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων. (Αρ.Πρ. 1022452/10255/Β0012), ορίζεται ότι: Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του Άρθρου αυτού προστέθηκαν οι περιπτώσεις σ, τ, υ, φ', χ, ψ και ω στην παράγραφο 1 του Άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., με τις οποίες καθιερώνονται νέες περιπτώσεις δαπανών που αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. Ειδικότερα: α. Με την περίπτωση σ' αναγνωρίζονται προς έκπτωση τα έξοδα ταξιδίων με τα οποία επιβαρύνονται οι επιχειρήσεις για τη μετάβαση, διαμονή και διατροφή στην αλλοδαπή, διευθυντικών και άλλων στελεχών τους, καθώς και αντιπροσώπων ή ειδικών επιστημόνων που τις εκπροσωπούν και αφορούν έξοδα ξενοδοχείων, εισιτήρια και έξοδα διατροφής, με τον περιορισμό ότι τα έξοδα διατροφής δεν μπορούν να είναι μεγαλύτερα από το κόστος διαμονής.

Για την αναγνώριση των εξόδων αυτών θα πρέπει ο σκοπός του ταξιδιού των παραπάνω προσώπων στην αλλοδαπή να συνδέεται με την ασκούμενη δραστηριότητα της επιχείρησης. Κατά συνέπεια, αναγνωρίζονται τα αεροπορικά, σιδηροδρομικά, κλπ. εισιτήρια μετάβασης των πιο πάνω προσώπων στην αλλοδαπή. Αντίθετα, δεν αναγνωρίζονται οι δαπάνες μετάβασης των λοιπών προσώπων (π.χ. συζύγου, τέκνων) που συνοδεύουν τους διευθυντές, στελέχη, κλπ. στο εξωτερικό, καθόσον με τις διατάξεις του δευτέρου εδαφίου τίθεται ο περιορισμός ότι για την αναγνώριση της υπόψη δαπάνης, θα πρέπει ο σκοπός του ταξιδιού να συνδέεται με την ασκούμενη δραστηριότητα της επιχείρησης, με την οποία βέβαια δεν έχει καμία σχέση η σύζυγος ή άλλος συνοδός. Ως προς τα έξοδα διατροφής, αυτά δεν πρέπει να υπερβαίνουν τα έξοδα διαμονής στο ξενοδοχείο (ύπνου), χωρίς όμως να τίθεται κανένας περιορισμός ως προς το χώρο σίτισης του στελέχους. Δηλαδή, αναγνωρίζεται η δαπάνη διατροφής και αν ακόμη πραγματοποιείται σε εστιατόριο εκτός του ξενοδοχείου αλλά και στην περίπτωση αυτή, θα αναγνωρίζεται προς έκπτωση μόνο το ποσό μέχρι

του αντίστοιχου ποσού της διαμονής.

Επίσης, όπως προαναφέρθηκε, για την έκπτωση των υπόψη εξόδων θα πρέπει η μετάβαση των διαλαμβανομένων προσώπων στην αλλοδαπή να συνδέεται με το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης. Δηλαδή, η επιχείρηση θα πρέπει να προσκομίζει στον έλεγχο τα απαραίτητα στοιχεία ή να αποδεικνύει με κάθε τρόπο την ανωτέρω σχέση (π.χ. πραγματοποίηση συμφωνίας εξαγωγών, συμμετοχή διευθυντού αγορών ή πωλήσεων σε έκθεση, κλπ.). Επίσης, λαμβάνοντας υπόψη τις συνθήκες πραγματοποίησης των δαπανών στην περίπτωση αυτή, γίνεται δεκτό με την παρούσα ότι ως αποδεικτικό στοιχείο μετάβασης στο εξωτερικό θα είναι το εισιτήριο που έχει εκδοθεί στο όνομα του προσώπου. Το ίδιο ισχύει και για τα έξοδα διατροφής, δηλαδή αρκεί η προσκόμιση στοιχείου στο όνομα του προσώπου. Αντίθετα, στο στοιχείο του ξενοδοχείου, πρέπει να αναγράφονται τα στοιχεία και του προσώπου αλλά και της επιχείρησης για λογαριασμό της οποίας έγινε το ταξίδι.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν επέδειξε τα σχετικά δικαιολογητικά από τα οποία να προκύπτει ο παραγωγικός χαρακτήρας αυτών, όπως προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις των εκπιπτόμενων δαπανών, οι ισχυρισμοί της δεν δύναται να γίνουν δεκτοί.

5^η Λογιστική διαφορά

5. Λογαριασμός: 64.02.06.000 ΕΞΟΔΑ ΥΠΟΔΟΧ & ΦΙΛΟΞΕΝ. ΑΝΕΥ ΕΞ συνολικό ποσό 25.276,07 €.

Στον λογαριασμό αυτόν καταχωρήθηκαν δαπάνες για έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας αλλά από αυτές δεν αναγνωρίστηκε ποσό **3.228,85 €** με την αιτιολογία ότι δεν προκύπτει ο παραγωγικός σκοπός της δαπάνης λόγω μη αναγραφής των ονομάτων των συμμετεχόντων προσώπων.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο φορολογικός έλεγχος έσφαλε, διότι δεν είναι ευχερές σε κάθε περίπτωση να αναγράφονται στοιχεία των προσώπων που συμμετέχουν ώστε να αποδεικνύεται ότι συνδέονται με την ασκούμενη δραστηριότητα τις επιχειρήσεις. Η προσφεύγουσα έχει ποικίλους σκοπούς που συναρτώνται με την επικοινωνία της με πλήθος προσώπων, όπως διάφορους υπευθύνους πρακτορείων, εταιρειών, και άλλων συνεργαζόμενων εταιρειών ακόμα με στελέχη τραπεζών, Δήμων κλ.π. Επομένως, δεν είναι δυνατόν σε όλες αυτές τις περιπτώσεις να αναγράφονται τα στοιχεία των συμμετεχόντων προσώπων, αλλά εφόσον η δαπάνη είναι αποδεδειγμένα πραγματική δεν συντρέχει ζήτημα αναμόρφωσης των κερδών.

Επειδή στην ΠΟΛ. 1016/7-2-2005 αναφέρεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 14 του άρθρου 9 ν. 3296/2004 ης παραγράφου 14 του άρθρου αυτού προστέθηκαν νέες περιπτώσεις μ', ν', ξ', ο', π' και ρ' στην παράγραφο 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. Με τις διατάξεις της νέας περίπτωσης μ' αναγνωρίζονται ως εκπεστέα δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, τα έξοδα διανυκτέρευσης σε ξενοδοχείο αλλοδαπών πελατών, αντιπροσώπων και διευθυντικών στελεχών ημεδαπών ή αλλοδαπών επιχειρήσεων, καθώς και ειδικών επιστημόνων, ημεδαπών ή

αλλοδαπών, με τους οποίους συνεργάζονται οι επιχειρήσεις για τη βελτίωση των μεθόδων παραγωγής ή προώθησης των πωλήσεων τους, κλπ. Στα έξοδα διανυκτέρευσης περιλαμβάνονται και οι δαπάνες διατροφής, εφόσον αυτές περιλαμβάνονται στην Α.Π.Υ. του ξενοδοχείου διαμονής.

-Απαραίτητη προϋπόθεση για την έκπτωση των εξόδων της περίπτωσης αυτής είναι, κατά ρητή διατύπωση του νόμου, αφενός μεν τα έξοδα αυτά να προκύπτουν από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία και αφετέρου δε, το ξενοδοχείο να βρίσκεται εντός του Δήμου (Καποδιστριακού) στη χωρική αρμοδιότητα του οποίου είναι εγκατεστημένη η έδρα ή το υποκατάστημα της επιχείρησης που επιβαρύνεται με τα εν λόγω έξοδα. Ειδικά, για τις επιχειρήσεις και τα υποκαταστήματα που λειτουργούν στους νομούς Αττικής και Θεσσαλονίκης, το ξενοδοχείο φιλοξενίας μπορεί να βρίσκεται εντός των ορίων των νομών αυτών. Περαιτέρω, με τις ίδιες διατάξεις προβλέπεται, ότι από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εκπίπτουν τα δώρα που γίνονται προς τα ανωτέρω πρόσωπα και μέχρι 20 ευρώ για καθένα από αυτά (δωρεοδόχο). **Λοιπά έξοδα φιλοξενίας και διανυκτέρευσης με τα οποία ενδεχομένως επιβαρύνεται μία επιχείρηση και τα οποία δεν αφορούν στα κατονομαζόμενα πιο πάνω έξοδα. Δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της.** (σχετ. ΠΟΛ. 1016/7-2-2005)

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1057/23.3.07** Α.Υ.Ο., δεν εκπίπτουν «οι δαπάνες για την ψυχαγωγία πελατών και επισκεπτών, ανεξάρτητα του σκοπού για τον οποίο αυτές πραγματοποιούνται»

Επειδή η προσφεύγουσα δεν επέδειξε τα σχετικά δικαιολογητικά από τα οποία να προκύπτει ο παραγωγικός χαρακτήρας αυτών ούτε τα άτομα τα οποία φιλοξενήθηκαν, όπως προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις των εκπιπτόμενων δαπανών, οι ισχυρισμοί της δεν δύναται να γίνουν δεκτοί.

6^η λογιστική διαφορά

6. Λογαριασμός 64.05.01.000 ΣΥΝΔΡΟΜΕΣ ΣΕ ΕΠΑΓΓ. ΟΡΓΑΝ ΑΝΕΥ ΕΞ συνολικό ποσό 35.118,13 €

Από το σύνολο του λογαριασμού δεν αναγνωρίστηκε πόσο **14.801,30€** διότι αφορούσε Δαπάνες της χρήσης 2013 και βάσει της αυτοτέλειας των χρήσεων έπρεπε να καταχωρηθεί στο έτος 2013 και όχι στο 2012.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι **η φορολογική αρχή έσφαλε**, καθόσον, η αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ορισμένα ποσά, για το λόγο ότι αντιπροσώπευαν δαπάνες του επόμενου οικονομικού έτους και συνεπώς δεν μπορούσαν να αφαιρεθούν κατά την κρινόμενη χρήση, σύμφωνα με την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων.

Επειδή στη φορολογία εισοδήματος ισχύει η βασική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, για

αυτό και δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση στην υπό κρίση χρήση δαπάνες που αφορούσαν στην επόμενη χρήση 2013, έστω και αν καλύπτονται με δικαιολογητικά της τρέχουσας χρήσης, καθόσον οι δαπάνες κατά κανόνα αναγνωρίζονται στη χρήση στην οποία καθίστανται δεδουλευμένες και εκκαθαρισμένες, ανεξάρτητα αν έχει καταβληθεί το αντίτιμό τους ή όχι.

Επειδή σύμφωνα με την αρχή της Αυτοτέλειας των Χρήσεων, ο υπολογισμός των αποτελεσμάτων μιας λογιστικής χρήσης πρέπει να περιλαμβάνει μόνο τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν στη χρήση αυτή. Η κάθε χρήση είναι ανεξάρτητη από τις υπόλοιπες και τα έξοδα που αφορούν άλλες χρήσεις δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στον υπολογισμό του αποτελέσματος (ΣΤΕ 810/1982 ΣΤΕ 2968/1988).

Συνεπώς ορθά ο έλεγχος δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης των δαπανών ύψους **14.801,30€ ευρώ** €, που αφορά σε συνδρομές που αφορούσε το έτος 2013 και καταλόγισε το αντίστοιχο ποσό ως «λογιστική διαφορά», ο ως άνω δε ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

7^η λογιστική διαφορά

7.Κωδ. Λογ. 64.05.01.019 ΣΥΝΔΡΟΜΕΣ ΣΕ ΕΠΑΓΓ. ΟΡΓΑΝ 19% ΕΞ συνολικό ποσό 3.568,66 € :

Από το σύνολο του λογαριασμού δεν αναγνωρίστηκε πόσο 1.826,35€ διότι από τον έλεγχο ο οποίος διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι αφορά τη χρήση 2011 και τη χρήση 2013.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο φορολογικός έλεγχος έσφαλε, διότι, κρίσιμος είναι ο χρόνος εξόφλησης της δαπάνης, εκτός εάν ο έλεγχος αποδείξει ότι η δαπάνη ήταν βέβαιη και εκκαθαρισμένη σε προγενέστερο χρόνο.

Στην υπό κρίση περίπτωση, οι συγκεκριμένοι οργανισμοί είχαν δικαστική διαμάχη με τηνκαι μετά τη δικαστική νίκη τους επέβαλαν ένα μνημόνιο συνεργασίας για όλα τα μέλη. Τα σχετικά τιμολόγια αφορούσαν μεν 3 έτη 2011, 2012, μέρος του 2013, αλλά εξοφλήθηκαν το 2012, ενώ δεν ήταν σε διαφορετικό χρόνο βέβαιη και εκκαθαρισμένη η σχετική απαίτηση.

Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα έχει ήδη παραθέσει στον έλεγχο τα εξής παραστατικά **(Σχετικό 6):**

1. Τιμολόγιο 2902 2-3-2012Δικαιώματα χρήσης 2011 835,29 €
2. Τιμολόγιο 608 5-3-2012Δικαιώματα χρήσης 2011 909,22€
3. Τιμολόγιο 83313 12-9-2012Συνδρομή 11-09-2012 έως 10-09- 2013 615,00 €

Από την ελεγχόμενη δεν προσκομίσθηκε κανένα στοιχείο επιπλέον αυτών που ελήφθησαν υπόψη από τον διενεργηθέντα έλεγχο και από το οποίο να επιβεβαιώνονται οι ισχυρισμοί της.

Επειδή στη φορολογία εισοδήματος ισχύει η βασική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, για αυτό και δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση στην υπό κρίση χρήση δαπάνες που αφορούσαν την προηγούμενη χρήση 2011 και την επόμενη χρήση 2013, έστω και αν καλύπτονται με δικαιολογητικά της τρέχουσας χρήσης, καθόσον οι δαπάνες κατά κανόνα αναγνωρίζονται στη χρήση στην οποία καθίστανται δεδουλευμένες και εκκαθαρισμένες, ανεξάρτητα αν έχει καταβληθεί το αντίτιμό τους ή όχι.

Επειδή σύμφωνα με την αρχή της Αυτοτέλειας των Χρήσεων, ο υπολογισμός των αποτελεσμάτων μιας λογιστικής χρήσης πρέπει να περιλαμβάνει μόνο τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν στη χρήση αυτή. Η κάθε χρήση είναι ανεξάρτητη από τις υπόλοιπες και τα έξοδα που αφορούν άλλες χρήσεις δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στον υπολογισμό του αποτελέσματος (ΣτΕ 810/1982 ΣτΕ 2968/1988).

Συνεπώς ορθά ο έλεγχος δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης των δαπανών ύψους **1.826,35€ ευρώ** €, που αφορά σε συνδρομές που αφορούσε το έτος 2013 και καταλόγισε το αντίστοιχο ποσό ως «λογιστική διαφορά», ο ως άνω δε ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον 2ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, η προσφεύγουσα, με την υπ' αριθ. πρωτ./ 08-/01-2019 **ενδικοφανή προσφυγή και τα με αρ. πρωτ. 1.....ΕΙ 2019 ΕΜΠ/06.05.2019 και ΕΙ 2019 ΕΜΠ/06.06.2019 συμπληρωματικά υπομνήματα** μας προσκόμισε συνημμένα τα ακόλουθα στοιχεία:

1. Τη με αριθμόΔήλωση Φόρου Υπεραξίας.
2. Τα από 2008 Έντυπα Κ6 – Υπολογισμός Αξίας Κτισμάτων Ειδικών Κτιρίων με Αντικειμενικά Κριτήρια.
3. Τα από 2008 Έντυπα ΑΑ-ΓΗΣ.
4. Τη από 29-01-2013 Αναλυτική Κατάσταση των γηπέδων, η αξία των οποίων υπόκειται σε αναπροσαρμογή και της υπεραξίας που προκύπτει με βάση το ν. 2065/1992.
5. Τη με αριθμό καιΔήλωση Φόρου Ακίνητης Περιουσίας Νομικών Προσώπων.
6. Τις με Α/Α 400740/2012 και 411350/2012 Δηλώσεις ένταξης στο Ν. 4014/2011 και τις με Α/Ακαι Δηλώσεις ένταξης στο Ν. 4178/2013.

7. Τη με αρ. πρωτ.Βεβαίωση της Συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης..... και τα αντίστοιχα φύλλα υπολογισμού (έντυπα Κ6) εκ των οποίων προκύπτει πως η αντικειμενική αξία των ακινήτων της ανερχόταν το έτος 2012 στο ποσό των 8.551.687, 71 ευρώ.
8. Σήμα λειτουργίας του Ξενοδοχείου (αρ.πρωτ.....χορήγηση κατηγορίας 5αστέρων πολυτελείας0.
9. Υπεύθυνη δήλωση του αρχιτέκτονα μηχανικούότι τα εμβαδό που αναφέρονται στα έντυπα Κ6 της συμβολαιογράφουστιςγια τον υπολογισμό της αξίας των ακινήτων για το ξενοδοχειακό συγκρότημα «.....» βασίζονται στη ρύθμιση αυθαιρεσιών με τον Ν.4178/2013 με α/α δήλωσης
10. Στοιχεία για ανεξάρτητο οικίσκο 440τμ, τοπογραφικό, στοιχεία για παλαιότητα από όπου προκύπτει το 1985 ως έτος κατασκευής.
11. Στοιχεία για ανεξάρτητο οικίσκο 234,80 τμ, τοπογραφικό, οικοδομική άδεια, την με αριθ..... ένταξης στο Ν.4178/2013, οικοδομική άδεια από όπου προκύπτει το 1986 ως έτος κατασκευής, τεχνική έκθεση μηχανικού.
12. Στοιχεία για τα κτίρια του κυρίως ξενοδοχείου :
 - α) Υπεύθυνη δήλωση του εξουσιοδοτημένου από τον ιδιοκτήτη μηχανικού για τη ρύθμιση από μεταφορά δήλωσης του Ν.4014/11 στο Ν.4178/2013 με α/α δήλωσης 2444757 και με ηλεκτρονικό κωδικό:, με τίτλο «Ξενοδοχειακό συγκρότημα με μπαγκαλόους ,πισίνες λοιπά κτίρια και κατασκευές»-Αγρόκτημα /.....και ότι η τεχνική έκθεση που επισυνάπτει στην υπεύθυνη δήλωση είναι ταυτόσημη με αυτή που έχει εισαχθεί στο σύστημα Ν.4178/2013 του ΤΕΕ.
 - β) Τεχνική έκθεση μηχανικού
 - γ) Τοπογραφικό ξενοδοχείου
 - δ) Τη με αριθ.περαίωση της διαδικασίας υπαγωγής στο Ν.4178/2013

Επειδή, τα νέα στοιχεία που προσκομίστηκαν με την υπ' αριθ. πρωτ. / **08-01-2019** **ενδικοφανή προσφυγή και τα με αρ. πρωτ. 1.....ΕΙ 2019 ΕΜΠ/06.05.2019 και ΕΙ 2019 ΕΜΠ/06.06.2019 συμπληρωματικά υπομνήματα** της προσφεύγουσας, δεν τα είχε στη διάθεσή της η **Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης**, προκειμένου να τα λάβει υπόψη της κατά τον έλεγχο που πραγματοποίησε για την εν λόγω υπόθεση.

Από την λεπτομερή εξέταση των συμπληρωματικών στοιχείων από την υπηρεσία μας προκύπτουν τα ακόλουθα:

1. Για τον ανεξάρτητο οικίσκο των 234,80 τμ κύριοι χώροι) πλέον 17,25 τμ κολυμβητικής δεξαμενής, η αντικειμενική αξία των κτισμάτων προσδιορίζεται στο ύψος των **140.518,10 € και δεν προκύπτουν διαφορές από την προσδιορισθείσα αξία από τον έλεγχο.**
2. Για τα κτίρια bungalows, συνολικής επιφάνειας κυρίων χώρων 440,00 τμ. Από τα προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτει η κατασκευή τους κατά το έτος 1985 κατά συνέπεια τα έτη παλαιότητας έως το 2012 είναι 27 και ο συντελεστής που αναλογεί είναι 0,60.

Η αντικειμενική αξία του ακινήτου επαναπροσδιορίζεται με την παρούσα στο ποσό των 399.140,28€ ίδιο με την αντικειμενική αξία που επικαλείται η προσφεύγουσα και το προσκομιζόμενο Κ6 που υπολογίστηκε από την συμβολαιογράφο.

3. Για τα κτίρια του κυρίως ξενοδοχείου: Από τα προσκομισθέντα στοιχεία και συγκεκριμένα από το τοπογραφικό, τεχνική έκθεση μηχανικού και από τον εμβαδομετρικό πίνακα αυτής, από την υπ' αριθμ.δήλωση υπαγωγής στις διατάξεις του Ν. 4178/2013, τη μελέτη, τον έλεγχο, τη διασταύρωση και την αξιολόγηση αυτών, τον υπολογισμό της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου με τη χρήση εντύπου Κ6 και τα τετραγωνικά μέτρα τα οποία επικαλείται η προσφεύγουσα προκύπτουν τα ακόλουθα:

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΞΙΑΣ ΚΤΙΣΜΑΤΩΝ	βάσει τοπογραφικών συμπ. 4178/2013 –Κ6		Τεχνική Έκθεση Μηχανικού	Διαφορά
	Τ.Μ.	ΑΞΙΑ	Τ.Μ.	Τ.Μ.
Κύριοι χώροι Ξενοδοχείου	9.905,35		11.841,17	
Ανεξάρτητοι οικίσκοι κύριας χρήσης	950,00			****
Βοηθητικοί Χώροι	719,00			
Γήπεδα Τέννις κλπ	200,00			
Σύνολο χώρων ξενοδοχείου	11.774,35	7.933.861,44	11.841,17	-66,82
Κολυμβητικές Δεξαμενές	717,07	*	633,12	83,95
Τελικό Σύνολο	12.491,42		12.474,29	17,13

*Στον υπολογισμό των τ.μ. κολυμβητικών δεξαμενών από την προσφεύγουσα συμπεριλαμβάνεται στα μέτρα και μηχανοστάσιο κολυμβητικής δεξαμενής έκτασης 80 τ.μ. Σημειώνουμε ότι ο συντελεστής των βοηθητικών χώρων και κολυμβητικών δεξαμενών είναι ο ίδιος 0,40 και δεν επηρεάζει τον υπολογισμό της αξίας του ακινήτου.

***Θεωρούμε ότι η διαφορά 17,13τμ που προκύπτει αφορά αμελητέα απόκλιση (0,14%) των τοπογραφικών μετρήσεων κατά τον υπολογισμό των επι μέρους χιλιοστών.

****Περιλαμβάνει Κύριους Χώρους, Ανεξάρτητους Οικίσκους κύριας χρήσης, βοηθητικούς χώρους και γήπεδα.

Τα τετραγωνικά μέτρα του κυρίως κτιρίου και η αντικειμενική αξία του ακινήτου επαναπροσδιορίζονται με την παρούσα με επιφάνεια κυρίων χώρων **9.905,35 τμ**, κτίρια bungalows 950,00 τμ, βοηθητικών χώρων 799,00 τμ, κολυμβητικών δεξαμενών 637,07 τ.μ και γηπέδων τένις 200 τ.μ η δε αντικειμενική αξία αυτών προσδιορίζεται στο ποσό των **7.933.861,44 €** που ταυτίζεται με την αντικειμενική αξία που επικαλείται η προσφεύγουσα και το προσκομιζόμενο Κ6 που συντάχθηκε από την συμβολαιογράφο.

Ύστερα από τα παραπάνω οι αντικειμενικές αξίες των κτιρίων της προσφεύγουσας προσδιορίζονται ως ακολούθως:

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΞΙΑΣ ΚΤΙΣΜΑΤΩΝ	Βάσει ελέγχου		Βάσει απόφασης	
	Τ.Μ.	ΑΞΙΑ	Τ.Μ.	ΑΞΙΑ
Κύριοι χώροι Ξενοδοχείου	8.957,00		9.905,35	
Ανεξάρτητοι οικίσκοι κύριας χρήσης	950,00		950,00	
Βοηθητικοί Χώροι	999,00		719,00	
Γήπεδα Τέννις κλπ	90,00		200,00	
Σύνολο χώρων ξενοδοχείου	10.996,00	7.176.415,79	11.774,35	7.933.861,44
Κολυμβητικές Δεξαμενές	80,00		717,07	
Τελικό Σύνολο	11.076,00		12.491,42	
Ανεξάρτητος Οικίσκος	440,00	332.616,90	440,00	399.140,28
Ανεξάρτητος Οικίσκος	234,8	140.518,10	234,80	140.518,10
	17,25	0,00	17,25	
Γενικό Σύνολο	11.768,05	7.649.550,79	13.183,47	8.473.519,82

Η συνολική αντικειμενική αξία των ακινήτων της προσφεύγουσας προσδιορίζεται με βάση την παρούσα στο ποσό των **8.473.519,82 €**.

Σημείωση: η ανωτέρω μείωση των τετραγωνικών μέτρων των βοηθητικών χώρων με την παρούσα οφείλεται στο ότι με την αριθμ.δήλωση υπαγωγής στις διατάξεις του Ν. 4178/2013 μεταβλήθηκε η χρήση κάποιων βοηθητικών χώρων σε κύριους και έχουν αυξηθεί οι κύριοι χώροι με τα αντίστοιχα μέτρα.

Ως προς τον Φόρο Ακίνητης Περιουσίας

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του Ν.3842/2010, σχετικά με το αντικείμενο του φόρου ακίνητης περιουσίας: «Από το έτος 2010 και για κάθε επόμενο, επιβάλλεται φόρος στην ακίνητη περιουσία που βρίσκεται στην Ελλάδα και ανήκει σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ως άνω νόμου, σχετικά με το υποκείμενο του φόρου: «Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια, κατοικία ή έδρα του, φορολογείται για την ακίνητη περιουσία του που βρίσκεται στην Ελλάδα την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, ανεξάρτητα από τις μεταβολές που τυχόν επέρχονται κατά τη διάρκεια του έτους αυτού».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ίδιου νόμου σχετικά με τις δηλώσεις φυσικών προσώπων:

«1. Για την επιβολή του φόρου ακίνητης περιουσίας φυσικών προσώπων, για το πρώτο έτος εφαρμογής, ως δήλωση φυσικού προσώπου ορίζονται οι δηλώσεις στοιχείων ακινήτων ετών 2005 έως 2010, οι οποίες περιλαμβάνουν το σύνολο της ακίνητης περιουσίας του την πρώτη Ιανουαρίου 2010. Η εικόνα που προκύπτει από τη σύνθεση των δηλώσεων αυτών αποτελεί τη «Δήλωση Φόρου Ακίνητης Περιουσίας» έτους 2010.

2. Για κάθε επόμενο έτος ως δήλωση φυσικού προσώπου ορίζεται η δήλωση Φόρου Ακίνητης Περιουσίας του προηγούμενου έτους, με τις μεταβολές της περιουσιακής ή οικογενειακής κατάστασης που επήλθαν, για τις οποίες υποβάλλεται δήλωση στοιχείων ακινήτων το αντίστοιχο έτος.

3. Η δήλωση των φυσικών προσώπων συντίθεται μηχανογραφικά από το Υπουργείο Οικονομικών, χωριστά ανά φυσικό πρόσωπο, από τις δηλώσεις στοιχείων ακινήτων των υπόχρεων.

4. Ο υπόχρεος λαμβάνει γνώση της περιουσιακής του κατάστασης και της φορολογητέας αξίας της με το εκκαθαριστικό σημείωμα του φόρου ακίνητης περιουσίας, το οποίο επέχει και θέση δήλωσης φόρου ακίνητης περιουσίας του οικείου έτους. Ο υπόχρεος για τον οποίο δεν προκύπτει φόρος για καταβολή, λαμβάνει γνώση της περιουσιακής του κατάστασης και της φορολογητέας αξίας της ακίνητης περιουσίας του μόνο ηλεκτρονικά, μέσω ειδικής διαδικτυακής εφαρμογής της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών το μήνα Σεπτέμβριο του οικείου έτους και τα εκκαθαριστικά σημειώματα της εφαρμογής αυτής, τα οποία επέχουν και θέση δήλωσης φόρου ακίνητης περιουσίας του οικείου έτους, τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.. Τα εκκαθαριστικά σημειώματα της περίπτωσης αυτής εκτυπώνονται αποκλειστικά και μόνο από τον υπόχρεο, από την ειδική διαδικτυακή εφαρμογή. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται τα ειδικότερα θέματα για τη διαδικασία και τη λειτουργία της ειδικής διαδικτυακής εφαρμογής, την ημερομηνία ανάρτησης αυτής και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια.

6. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης και του εκκαθαριστικού φόρου ακίνητης περιουσίας, η διαδικασία χορήγησης των απαλλαγών, η διαδικασία σύνθεσης και διόρθωσης της δήλωσης, καθώς και κάθε άλλη σχετική λεπτομέρεια που είναι αναγκαία για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 24 «Αναστολή επιβολής κυρώσεων και είσπραξης προστίμων» του Ν. 4178/2013, όπως αυτό ίσχυε πριν από την κατάργησή του με την παρ. 6 του άρθρου 125 του Ν. 4495/2017 (ΦΕΚ Α' 167/03-11-2017) από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι την 03-11-2017 (σύμφωνα με το άρθρο 157), οριζόταν ότι:

«1. Για αυθαίρετες κατασκευές ή χρήσεις, για τις οποίες υποβλήθηκαν τα δικαιολογητικά που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος, αναστέλλεται η επιβολή προστίμων και κάθε διαδικασία επιβολής κυρώσεων, καθώς και η είσπραξη ήδη βεβαιωθέντων προστίμων από τις Δ.Ο.Υ. και το Ι.Κ.Α., μέχρι την παρέλευση της προθεσμίας εξόφλησης των προστίμων. Επιτρέπεται η σύνδεση των κτιρίων αυτών με τα δίκτυα κοινής ωφέλειας και η λήψη βεβαίωσης χώρου κύριας χρήσης, μετά την καταβολή τουλάχιστον της πρώτης δόσης του ενιαίου ειδικού προστίμου, εφόσον πληρούνται οι σχετικές προϋποθέσεις.

2. Από τη δημοσίευση του παρόντος καταργείται κάθε διάταξη που επιτρέπει την κατ' εξαίρεση σύνδεση αυθαίρετων κτισμάτων με δίκτυα κοινής ωφέλειας και παύουν να ισχύουν βεβαιώσεις ή αποφάσεις που τυχόν έχουν εκδοθεί και δεν έχουν υλοποιηθεί.
3. Για τη σύνδεση κτιρίων ή αυτοτελών ιδιοκτησιών αυτών με δίκτυα κοινής ωφέλειας και για τη λήψη βεβαίωσης χώρου κύριας χρήσης υποβάλλεται, στον αρμόδιο οργανισμό και στην αρμόδια υπηρεσία δόμησης, βεβαίωση του αρμοδίου φορέα για το πληροφοριακό σύστημα, με την οποία πιστοποιείται η καταβολή τουλάχιστον της πρώτης δόσης του ενιαίου ειδικού προστίμου και περιλαμβάνει τα απαραίτητα στοιχεία ταυτοποίησης της ιδιοκτησίας και του κυρίου αυτής.
4. Για τις κατασκευές ή τις χρήσεις για τις οποίες υποβάλλεται δήλωση υπαγωγής στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου, δεν επιβάλλονται πρόστιμα ανέγερσης και διατήρησης ούτε άλλες κυρώσεις, εφόσον εξοφληθούν εμπροθέσμως όλες οι δόσεις καταβολής του ενιαίου ειδικού προστίμου και για όσο χρονικό διάστημα ορίζεται στον παρόντα νόμο, που υπολογίζεται από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου.
5. Τα παραπάνω ισχύουν για τις ίδιες κατασκευές ή χρήσεις και για εκκρεμείς, σε οποιοδήποτε στάδιο και διαδικασία, σχετικές υποθέσεις.
6. Η υπαγωγή αυθαίρετης αλλαγής χρήσης στις διατάξεις των νόμων 3775/2009(Α' 122), 3843/2010 (Α' 62), 4014/2011 (Α'209) και του παρόντος, δεν συνεπάγεται απαλλαγή αυτών των κατασκευών από άλλες τυχόν προβλεπόμενες ή απαιτούμενες εγκρίσεις ή όρους που αφορούν στη λειτουργία της συγκεκριμένης χρήσης.
7. Η έκδοση ή αναθεώρηση οικοδομικής άδειας κατά τις ισχύουσες διατάξεις, σε δηλούμενο κτίριο ή τμήμα αυτού, κατά το ν. 4014/2011 (Α'209) και τον παρόντα νόμο, μπορεί να γίνεται μετά την ολοκλήρωση της διαδικασίας εξόφλησης του ενιαίου ειδικού προστίμου ή την εξόφληση ποσοστού 30% του συνολικού ποσού προστίμου, κατά τις διατάξεις του παρόντος χωρίς να επιβάλλεται άλλο πρόστιμο.
8. Για τις αυθαίρετες κατασκευές και αλλαγές χρήσης προ τις 28.7.2011, που εξαιρούνται της επιβολής κυρώσεων με βάση τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή εξαιρέθηκαν της επιβολής κυρώσεων με βάση τις διατάξεις του ν. 4014/2011 (Α'209), δεν οφείλονται αναδρομικά ασφαλιστικές εισφορές (ΙΚΑ κ.λπ.) και οποιοσδήποτε φόρος, καθώς και οποιασδήποτε μορφής πρόστιμα και τέλη, όπως το τέλος ακίνητης περιουσίας, καθαριότητας, φωτισμού και δυνητικά ανταποδοτικά τέλη. Τυχόν ήδη καταβληθέντες φόροι, τέλη και πρόστιμα δεν αναζητούνται. Η αλλαγή χρήσης δεν λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό του τέλους του άρθρου 24 του ν. 2130/1993 (Α' 62), καθώς και των τελών του ν. 25/1975 (Α' 74) και του άρθρου 25 του ν. 1828/1989 (Α' 2), όπως ισχύουν και δεν επιβάλλονται αναδρομικά διαφορές που προκύπτουν ως προς το ύψος των τελών, οι οποίες προέρχονται από την αλλαγή χρήσης.
9. Για τη χρήση κατοικίας κατά τον υπολογισμό της αξίας για την επιβολή οποιουδήποτε φόρου (φόρος μεταβίβασης, κληρονομιών, ακίνητης περιουσίας, ΤΑΠ, προσδιορισμός τεκμηρίου

διαβίωσης) για όλους τους χώρους τόσο σε υπόγειες στάθμες όσο και στους εσωτερικούς εξώστες, και τις σοφίτες, εφαρμόζεται μειωτικός συντελεστής 50%.».

Επειδή σύμφωνα με την παρούσα η αξία των γηπέδων της προσφεύγουσας παραμένει η ίδια με αυτή του ελέγχου ήτοι **2.736.117,56**.

Επειδή σύμφωνα με την παρούσα η αξία των κτιρίων της προσφεύγουσας προσδιορίστηκε στο ποσό των **8.473.519,82€**, ήτοι **μεγαλύτερη αξία από αυτή του ελέγχου** και η αύξηση της αντικειμενικής αξίας των ανωτέρω κτισμάτων της προσφεύγουσας σύμφωνα με την παρούσα, προκύπτει μετά την υποβολή της υπ' αριθμ.δήλωσης υπαγωγής στις διατάξεις του Ν. 4178/2013 και σύμφωνα με την παρ 8 του αρθ 24 του ιδίου νόμου δεν οφείλεται αναδρομικά οποιοσδήποτε φόρος.

Επειδή, εν όψει των ανωτέρω, σύμφωνα με την αρχή της μη χειροτέρευσης της θέσης του προσφεύγοντος, η οριστική φορολογική υποχρέωση για το οικονομικό έτος 2013, σχετικά με το ΦΑΠ, θα πρέπει να περιοριστεί στο ποσό, που δυνάμει της προσβαλλόμενης πράξης υπ' αριθΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01-01-2013 του Προϊστάμενου της Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα.

Ως προς την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων

Επειδή, το ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ρ' (ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΡΗ ΑΞΙΑΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ, άρθρα 20-27) του Ν. 2065/1992 όπως δημοσιεύτηκε στο ΦΕΚ (Α'113 /30-06-1992) και ίσχυε κατά τον κρίσιμο, εν προκειμένω, χρόνο (οικονομικό έτος 2013), ορίζει, μεταξύ άλλων, τα εξής:

Άρθρο 20. Υπαγόμενες σε αναπροσαρμογή επιχειρήσεις 1. Σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων υποχρεώνονται όλες οι επιχειρήσεις οι οποίες, κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, τηρούν υποχρεωτικά από το νόμο βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή που λειτουργούν ή αν είναι ημεδαπές ή αλλοδαπές ή αν υπάγονται στις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου ή σε οποιοδήποτε φορολογικό καθεστώς, καθώς και αυτές που εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.), ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης των βιβλίων τους.

Άρθρο 21. Αναπροσαρμογή της αξίας γηπέδων και κτιρίων. Χρόνος αναπροσαρμογής 1.Οι επιχειρήσεις του προηγούμενου άρθρου, υποχρεούνται να αναπροσαρμόζουν από το έτος 1992 και μετά, ανά τετραετία την αξία των γηπέδων και κτιρίων, που έχουν στην κυριότητα τους κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής. Η αναπροσαρμογή γίνεται με λογιστικές εγγραφές, οι οποίες καταχωρούνται υποχρεωτικά στα βιβλία αυτών, μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του έτους αναπροσαρμογής.

2.Ως χρόνος αναπροσαρμογής λαμβάνεται η ημερομηνία καταχώρησης των σχετικών λογιστικών εγγραφών στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης. Η αναπροσαρμογή της αξίας πραγματοποιείται με πολλαπλασιασμό της αξίας κτήσης, συμπλήρωσης και βελτίωσης των γηπέδων και κτιρίων με συντελεστές αναπροσαρμογής, για τον καθορισμό των οποίων λαμβάνεται υπόψη ο χρόνος κτήσης του ακινήτου και το ύψος του πληθωρισμού. Οι συντελεστές αναπροσαρμογής, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων από το έτος 1996 και μετά καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

3.Προκειμένου για ακίνητα, τα οποία βρίσκονται σε περιοχή στην οποία ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, στις περιπτώσεις που η αναπροσαρμοσμένη αξία του ακινήτου που προκύπτει με βάση τους συντελεστές που ορίζονται κατά τα πιο πάνω, είναι μεγαλύτερη εκείνης, που προσδιορίζεται με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού, θεωρείται ως αναπροσαρμοσμένη αξία του ακινήτου, η αξία που προκύπτει με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων. Προκειμένου για ακίνητα, τα οποία βρίσκονται σε περιοχές που δεν ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων και από την αναπροσαρμογή αυτών με βάση τους συντελεστές που ορίζονται κατά τα πιο πάνω, για διάφορους λόγους, προκύπτει αξία μεγαλύτερη εκείνης της πραγματικής, δύναται να ληφθεί ως αναπροσαρμοσμένη αξία του ακινήτου, η πραγματική αξία αυτού, που αποδεικνύεται με κάθε πρόσφορο μέσο.

4.Οι επιχειρήσεις, που προβαίνουν σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους, υποχρεούνται να αναγράφουν στους ισολογισμούς τους την ημερομηνία της τελευταίας αναπροσαρμογής.

Άρθρο 23. Εμφάνιση της υπεραξίας

1.Από την προκύπτουσα υπεραξία με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του παρόντος, αφαιρείται το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού "ΚΕΡΔΗ ΚΑΙ ΖΗΜΙΑΙ.

2.Το υπόλοιπο ποσό υπεραξίας που απομένει, κεφαλαιοποιείται ως εξής:

ε) Οι ανώνυμες εταιρίες, ανεξάρτητα αν οι μετοχές αυτών είναι εισηγμένες ή όχι στο χρηματιστήριο, θα κάνουν αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου είτε με την έκδοση νέων μετοχών, είτε με την αύξηση της ονομαστικής αξίας, είτε και με τους δύο τρόπους. Οι διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 876/1979 (ΦΕΚ 48 Α) δεν εφαρμόζονται στις νέες μετοχές, που θα εκδοθούν κατά την κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας ακινήτων, που προβλέπουν οι διατάξεις του παρόντος. Οι νέες μετοχές που θα εκδοθούν διανέμονται δωρεάν στους μετόχους, κατά την αναλογία των μετοχών που κατέχουν αυτοί κατά το χρόνο της κεφαλαιοποίησης της υπεραξίας.

Άρθρο 24. Φορολογία υπεραξίας

1. Από την υπεραξία που προκύπτει με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του νόμου αυτού, παρέχεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις, κατά το χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης

υπεραξίας, να αφαιρεθεί αναλογικά η ζημία που επιτρέπεται κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής να συμψηφισθεί με άλλα εισοδήματα ή να μεταφερθεί για συμψηφισμό με βάση τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος. Η ζημία που αφαιρείται από την προκύψασα υπεραξία δεν συμψηφίζεται με άλλα εισοδήματα, ούτε και μεταφέρεται για συμψηφισμό στα επόμενα χρόνια. Για τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και τις επιχειρήσεις κάμπινγκ δεν υπόκειται σε φορολογία το πενήντα τοις εκατό (50%) της υπεραξίας που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας ολόκληρου του γηπέδου επί του οποίου υφίστανται κτίσματα ή άλλες εγκαταστάσεις που εξυπηρετούν τις ανάγκες του ξενοδοχείου ή του κάμπινγκ.

2. Το υπόλοιπο ποσό της υπεραξίας φορολογείται με συντελεστή δύο τοις εκατό (2%) για τα γήπεδα και οκτώ τοις εκατό (8%) για τα κτίρια.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν.1249/1982 ορίζεται ότι: 1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα ή αιτία θανάτου, δωρεάς ή προίκας, λαβαίνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου, όπως αστικό ακίνητο, μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάστημα, αγρόκτημα και άλλα.

"Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων, όπως για τα διαμερίσματα η παλαιότητα, η θέση στο οικοδομικό

τετράγωνο ή στον όροφο της πολυκατοικίας, για τα καταστήματα η εμπορικότητα δρόμου, το πατάρι, το υπόγειο, για τα αγροκτήματα η καλλιεργητική αξία, η τουριστική ή παραθεριστική σημασία και άλλα".

«Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομειώσής τους καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, μετά από εισήγηση των Επιτροπών των παραγράφων 1Α ή 1Β του παρόντος άρθρου, κατά περίπτωση, λαμβάνοντας υπόψη και τη γνώμη του αρμόδιου δημοτικού συμβουλίου, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην παρ. 4 του **άρθρου 261** του ν. **3852/2010** (Α'87).»]

Επειδή σύμφωνα με την παρούσα η αξία των κτιρίων της προσφεύγουσας προσδιορίστηκε στο ποσό των **8.473.519,82 €**, **ήτοι μεγαλύτερη αξία από αυτή του ελέγχου** και η αύξηση της αντικειμενικής αξίας των ανωτέρω κτισμάτων της προσφεύγουσας θα χρησιμοποιηθεί για την σύγκριση που ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 21 § 3 του ν. 2065/1992.

Α) Γήπεδα

Τα παρακάτω αγροτεμάχια, εκτός σχεδίου και ζώνης, στη θέση στο Δ.Δ, Δήμο

1) Αγροτεμάχιο συνολικής έκτασης 33.295 τμ που αποτελείται από τα επιμέρους αγροτεμάχια με αριθμό 462, 1330-1333 με πρόσοψη σε εθνική επαρχιακή οδό και απόσταση από την θάλασσα

50 μέτρα. Εντός του γηπέδου έχει ανεγερθεί συγκρότημα ξενοδοχείου συνολικής έκτασης 10.077 τμ και το οποίο περιγράφεται αναλυτικό στην επόμενη ενότητα των κτισμάτων **(Α1)**. Η αντικειμενική αξία του ακινήτου υπολογίζεται με τη χρήση εντύπου ΑΑ Γης που επισυνάπτεται στην παρούσα έκθεση και ο έλεγχος προσδιορίζει την συνολική αντικειμενική αξία στο ποσό των 1.854.273,10 €.

2) Αγροτεμάχιο με αριθμό 465, συνολικής έκτασης 7.500,00 και απόσταση από την θάλασσα 160 μέτρα. Εντός του γηπέδου έχει ανεγερθεί συγκρότημα bungalows συνολικής έκτασης 440,00 τμ και το οποίο περιγράφεται αναλυτικά στην επόμενη ενότητα των κτισμάτων (Α2). Η αντικειμενική αξία του ακινήτου υπολογίζεται με τη χρήση εντύπου ΑΑ Γης που επισυνάπτεται στην παρούσα έκθεση και ο έλεγχος προσδιορίζει την συνολική αντικειμενική αξία στο ποσό των 123.138,00 €.

3) Αγροτεμάχιο με αριθμό 464, συνολικής έκτασης 10.125,00 και απόσταση από την θάλασσα 160 μέτρα. Η αντικειμενική αξία του ακινήτου υπολογίζεται με τη χρήση εντύπου ΑΑ Γης που επισυνάπτεται στην παρούσα έκθεση και ο έλεγχος προσδιορίζει την συνολική αντικειμενική αξία στο ποσό των 146.406,69 €.

4) Αγροτεμάχιο με αριθμό 463, συνολικής έκτασης 9.180,00 και απόσταση από την θάλασσα 60 μέτρα. Η αντικειμενική αξία του ακινήτου υπολογίζεται με τη χρήση εντύπου ΑΑ Γης που επισυνάπτεται στην παρούσα έκθεση και ο έλεγχος προσδιορίζει την συνολική αντικειμενική αξία στο ποσό των 295.581,31 €

5) Αγροτεμάχιο με αριθμό 468, συνολικής έκτασης 4.813,00 και απόσταση από την θάλασσα 320 μέτρα. Η αντικειμενική αξία του ακινήτου υπολογίζεται με τη χρήση εντύπου ΑΑ Γης που επισυνάπτεται στην παρούσα έκθεση και ο έλεγχος προσδιορίζει την συνολική αντικειμενική αξία στο ποσό των 56.086,52 €.

6) Αγροτεμάχιο με αριθμό 466 (1289), συνολικής έκτασης 1.000,00 και απόσταση από την θάλασσα μεγαλύτερη των 800 μέτρων. Η αντικειμενική αξία του ακινήτου υπολογίζεται με τη χρήση εντύπου ΑΑ Γης που επισυνάπτεται στην παρούσα έκθεση και ο έλεγχος προσδιορίζει την συνολική αντικειμενική αξία στο ποσό των 1.125,00 €

7) Αγροτεμάχιο με αριθμό 466, συνολικής έκτασης 5.474,00 και απόσταση από την θάλασσα 230 μέτρα. Η αντικειμενική αξία του ακινήτου υπολογίζεται με τη χρήση εντύπου ΑΑ Γης που επισυνάπτεται στην παρούσα έκθεση και ο έλεγχος προσδιορίζει την συνολική αντικειμενική αξία στο ποσό των 63.584,00 €.

8) Αγροτεμάχιο με αριθμό 467, συνολικής έκτασης 3.000,00 και απόσταση από την θάλασσα 250 μέτρα. Η αντικειμενική αξία του ακινήτου υπολογίζεται με τη χρήση εντύπου ΑΑ Γης που επισυνάπτεται στην παρούσα έκθεση και ο έλεγχος προσδιορίζει την συνολική αντικειμενική αξία στο ποσό των 21.060,00 €.

9) Αγροτεμάχιο με αριθμό 469, συνολικής έκτασης 15.812,00 και απόσταση από την θάλασσα 400 μέτρα. Η αντικειμενική αξία του ακινήτου υπολογίζεται με τη χρήση εντύπου ΑΑ Γης που επισυνάπτεται στην παρούσα έκθεση και ο έλεγχος προσδιορίζει την συνολική αντικειμενική αξία στο ποσό των 174.862,12 €.

Σημειώνεται πως κατά τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι κατά τον υπολογισμό της αξίας των ανωτέρω γηπέδων σύμφωνα με τις διατάξεις του **ν 1249/1982 & της ΠΟΛ 1310/1998 (ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΜΕ ΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΟΥ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ)** χρησιμοποιήθηκαν οι συντελεστές αρχικής βασικής αξίας γης (ΑΒΑ) και ειδικής βασικής αξίας γης (ΕΒΑ) οι οποίοι καθορίστηκαν με την ΠΟΛ 1036/28-2-2007 (ΦΕΚ 270Β) και ίσχυαν από 1/3/2007 - 7/4/2008. Ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε την αξία των γηπέδων κάνοντας χρήση των συντελεστών που καθορίστηκαν με την ΠΟΛ 1068/3-2-2008 (ΦΕΚ 587Β) και ίσχυαν από 8/4/2008.

Στον πίνακα που ακολουθεί αποτυπώνεται η αξία του κάθε αγροτεμαχίου με την ΠΟΛ 1036/2007 (δήλωσης) και ΠΟΛ 1068/2008 (ελέγχου) καθώς και οι διαφορές δήλωσης και ελέγχου.

Αριθμός αγρού	Επιφάνεια (τμ)	Αντικειμενική αξία με ΠΟΛ 1036/2007 (Δήλωσης)	Αντικειμενική αξία με ΠΟΛ 1068/2008 (Ελέγχου)	Διαφορά
462,1330-1333	33.295,00	1.815.317,95	1.854.273,10	38.955,15
465	7.500,00	93.347,10	123.138,00	29.790,90
464	10.125,00	139.694,90	146.406,69	6.711,79
463	9.180,00	284.840,71	295.581,31	10.740,60
468	4.813,00	52.708,27	56.086,52	3.378,25
466 (συμβ. 5501)	1.000,00	1.107,00	1.125,00	18,00
466(συμβ.5339)	5.474,00	59.690,59	63.584,82	3.894,23
467	3.000,00	4.317,30	21.060,00	16.742,70
469	15.812,00	99.900,22	174.862,12	74.961,90
ΣΥΝΟΛΟ		2.550.924,04	2.736.117,56	185.193,52

Β) Κτίσματα

Ξενοδοχειακό συγκρότημα κατηγορίας πολυτελείας, στο Δ.Δ Δήμο για την ανέγερση του οποίου έχουν εκδοθεί η με αριθμό 9/1971 και 465/1972 και για την υπό κρίση περίοδο το με αριθμό 0938Κ015Α0267900/9-5-2012 Ειδικό σήμα λειτουργίας. Το συγκρότημα απαρτίζουν:

- 1) Ξενοδοχειακό κτίριο με επιφάνεια κυρίων χώρων 9.905,35 τμ, κτίρια bungalows 950,00 τμ, βοηθητικών χώρων 799,00 τμ, κολυμβητικών δεξαμενών 637,07 τ.μ και γηπέδων τένις 200 τ.μ, η δε αντικειμενική αξία αυτών προσδιορίζεται με την παρούσα στο ποσό των **7.933.861,44 €**
- 2) Κτίρια bungalows, συνολικής επιφάνειας κυρίων χώρων 440,00 τμ. Η αντικειμενική αξία του ακινήτου προσδιορίζεται με την παρούσα στο ποσό των 399.140,28 €.
- 3) Ξενοδοχειακό κτίριο συνολικής επιφάνειας κυρίων χώρων 234 τ.μ. πλέον 17 τμ. της πισίνας. Η αντικειμενική αξία του ακινήτου προσδιορίζεται με την παρούσα στο ποσό των 140.518,10€.

ΣΥΝΟΛΟ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ ΚΤΙΣΜΑΤΩΝ: 8.473.519,12

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΓΗΠΕΔΩΝ ΚΑΙ ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΟΦΕΙΛΕΤΑΙ:

I. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΠΕΡΑΞΙΑ					
	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ		ΔΙΑΦΟΡΑ
Αναπροσαρμοσμένη αξία	2.550.924,04		2.736.117,56		185.193,52
Μείον: αξία κτήσης πριν την αναπροσαρμογή	2.515.146,39		2.515.146,39		
Φορολογητέα Υπεραξία	35.777,65		220.971,17		185.193,52
II. ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ					
35.777,65 * 50% * 2%= 357,78			220.971,17* 50% * 2%= 2.209,72		
ΔΙΑΦΟΡΑ ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΥ:					
2.209,72 – 357,78 = 1.851,94					

Σημειώνουμε ότι η ανωτέρω διαφορά είναι αυτή την οποία προσδιόρισε ο έλεγχος και δεν διαφοροποιήθηκε με την παρούσα απόφαση.

4. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΚΤΙΡΙΩΝ ΚΑΙ ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΟΦΕΙΛΕΤΑΙ:					
Ι. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΠΕΡΑΞΙΑ					
	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		ΔΙΑΦΟΡΑ
Αναπροσαρμοσμένη αξία	8.942.381,10		8.473.519,82		- 468.861,28
Μείον: αξία κτήσης πριν την αναπροσαρμογή	6.838.758,63	2.103.622,47	6.838.758,63	1.634.761,19	- 468.861,28
			Συντελεστής για την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων (ΠΟΛ1127/2004) :		
			8.473.519,82/6.838.758,63 = 1,2390		
ΜΕΙΟΝ: Διαφορά από την αναπροσαρμογή αποσβέσεων					
Αποσβέσεις μετά την αναπροσαρμογή	3.733.595,80		3.443.027,11		-290.568,69
Μείον: Αποσβέσεις προ της αναπροσαρμογής	2.788.875,80	944.720,00	2.788.875,80	654.151,31	- 290.568,69
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΠΕΡΑΞΙΑ		1.158.902,47		980.609,88	- 178.292,59
ΙΙ. ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ					
1.158.902,47 * 8% = 92.712,20			980.609,88 * 8% = 78.448,79		
ΔΙΑΦΟΡΑ ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΥ					
78.448,79 – 92.712,20 = -14.263,41 (αχρεωστήτως καταβληθείς)					

Σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.21 του Ν.2065/1992 την παρ.5 της ΠΟΛ1223/21-12-2012 και την ΠΟΛ. 1226/24-12-2012¹ αναπροσαρμοσμένη αξία η οποία προκύπτει με βάση τους προβλεπόμενους συντελεστές δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη εκείνης, που προσδιορίζεται με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού, θεωρείται ως αναπροσαρμοσμένη αξία του ακινήτου, η αξία που προκύπτει με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων Ν.1249/1982 (αντικειμενικός προσδιορισμός). Η αξία των κτιρίων που είχε στην κατοχή της η προσφεύγουσα κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο με βάση τις διατάξεις του Ν.1249/1982 ανέρχεται στο ποσό των **8.473.519,82€**, ενώ βάσει δήλωσης ανέρχεται στο ποσό των **8.942.381,10€**. Επομένως η αναπροσαρμοσμένη αξία των κτιρίων περιορίζεται την αντικειμενική αξία (Ν.1249/1982), διότι η αξία που προκύπτει με βάσει τους προβλεπόμενους συντελεστές είναι μεγαλύτερη.

Ως προς την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων στην περίπτωση αυτή ο συντελεστής αναπροσαρμογής τους περιορίζεται ανάλογα σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παρ.3 της β περίπτωσης της ΠΟΛ 1127/2004.

Σημειώνουμε ότι η ανωτέρω διαφορά που προσδιορίζεται με την παρούσα τροποποιεί τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Με βάση την παρούσα απόφαση , προκύπτει ποσό φόρου προς επιστροφή ως αχρεωστήτως καταβληθείς ύψους **12.411,47 € (-14.263,41 +1.851,94)**.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι: « 1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. ... Εντός εκατόν είκοσι (120) ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης(ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. Ειδικά μάλιστα στη διάταξη της παρ. 6 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 επισημαίνεται ρητά ότι: «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς

ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. ...». Από τη διατύπωση αυτή, συνάγεται ότι η Υπηρεσία μας έχει ευρεία ευχέρεια δράσης στην αιτιολόγηση των αποφάσεων που εκδίδει, αφού, μπορεί να αποδέχεται (άρα μπορεί και να αποκλίνει) τις διαπιστώσεις της αρχικά προσβαλλόμενης πράξης, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου που αποτελεί τη νόμιμη αιτιολογία της. Αυτό σημαίνει ότι η Υπηρεσία μας δύναται, όχι μόνον να συμπληρώνει/διορθώνει την αρχική αιτιολογία που είναι το αυτονόητο, αλλά ακόμα και να την μεταβάλει. Δύναται, δηλαδή, να προβεί σε κάθε ενδεδειγμένη ενέργεια, προκειμένου να διαμορφώσει την τελική της κρίση (βλ. ad hoc ΔΕφΑΘ 3762/2015).

Επειδή, ωστόσο, κατά τη γενική αρχή του δικαίου και μη υφισταμένης διάταξης που να ορίζει διαφορετικά, η Υπηρεσία που επιλαμβάνεται ενδικοφανούς προσφυγής δεν μπορεί να εκδώσει απόφαση με την οποία χειροτερεύει η θέση του προσφεύγοντος (βλ. Σ.τ.Ε. 236/2016, 424/2006, 4202/1986, 2340/1987), διότι αυτό θα αντέβαινε στην ίδια τη φύση της ενδικοφανούς προσφυγής ως οιονεί ενδίκου βοηθήματος, η άσκηση του οποίου τείνει στην ακύρωση ή έστω επί τα βελτίω τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και δεν είναι δυνατόν να άγει σε δυσμενέστερο για τον προσφεύγοντα καταλογισμό.

Επειδή, εν όψει των ανωτέρω, σύμφωνα με την αρχή της μη χειροτέρευσης της θέσης του προσφεύγοντος, η οριστική φορολογική υποχρέωση για το οικονομικό έτος 2013, σχετικά με το φόρο υπεραξίας, θα πρέπει να παραμείνει στο ποσό, που δυνάμει της προσβαλλόμενης πράξης υπ' αριθ , επιστρέφεται στην προσφεύγουσα.

Ως προς τη φορολογία εισοδήματος

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ.3ζ) του Ν .2238/1994 Θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και η πραγματοποιηθείσα αυτόματη υπερτίμηση του πάγιου κεφαλαίου που χρησιμοποιείται στην επιχείρηση, καθώς και η υπερτίμηση που δεν πραγματοποιήθηκε, εφόσον αυτή έχει περιληφθεί στην απογραφή.

Επειδή η αναπροσαρμογή της αξίας των περιουσιακών στοιχείων απαγορεύεται και επιτρέπεται μόνο κατ' εξαίρεση αν ειδικός νόμος επιτρέψει ή επιβάλλει την αναπροσαρμογή της αξίας όλων ή συνήθως ορισμένων μόνο περιουσιακών στοιχείων. Σε περίπτωση που δεν υπάρχει ειδική διάταξη νόμου που να επιτρέπει την αναπροσαρμογή της αξίας των περιουσιακών στοιχείων και να προβλέπει την απαλλαγή της προκύπτουσας υπεραξίας από τη φορολογία, η υπεραξία υποβάλλεται σε πλήρη φόρο εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 § 3 περ. ζ' του ν.2238/1994 που ορίζουν ότι θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις «η υπερτίμηση

που δεν πραγματοποιήθηκε, εφόσον αυτή έχει περιληφθεί στην απογραφή», γιατί θεωρείται ως αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου. Αν θεσπίζεται συντελεστής αναπροσαρμογής και γίνει αναπροσαρμογή με μεγαλύτερο συντελεστή, φορολογείται το ποσό της υπεραξίας που αντιστοιχεί στον πέραν του νόμιμου συντελεστή. (ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ Ι. ΣΑΚΕΛΛΗ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ ΕΚΔΟΣΕΙΣ Ε. ΣΑΚΕΛΛΗ ΔΕΥΤΕΡΗ ΕΚΔΟΣΗ)

Επειδή ήδη από το στάδιο του ελέγχου η ελέγχου η ελέγχουσα φορολογική αρχή υιοθέτησε το χειρισμό της μεταβολής με αύξηση της (αντικειμενικής) αξίας των ακινήτων (κτιρίων) της προσφεύγουσας, ως αποτέλεσμα αναγνώρισης μεγαλύτερης επιφάνειας χρησιμοποιούμενων χώρων, για το ακίνητο αριθ. 3 (κτίριο με τ.μ. βάσει δήλωσης 170 και βάσει ελέγχου 220 τ.μ.).

Επειδή από την παρούσα επαναπροσδιορίστηκαν οι αντικειμενικές αξίες των κτιρίων της προσφεύγουσας και η φορολογητέα υπεραξία των ακινήτων της ελεγχόμενης επιχείρησης . Το επιπλέον ποσό της υπεραξίας ύψους **178.292,59 €** που υπολόγισε η προσφεύγουσα πέραν της προβλεπόμενης από τις διατάξεις των άρθρων 20-27 του ν 2065/1992 και των ΠΟΛ 1223/2012 & 1226/2012 όπως αναφέρθηκε παραπάνω, το καταχώρισε στα βιβλία της και περιέλαβε στην απογραφή. Το ποσό αυτό της λογιστικής υπεραξίας από την αναπροσαρμογή των ακινήτων ύψους **178.292,59 €**, αποτελεί στην κρινόμενη υπόθεση την αυτόματη υπερτίμηση του παγίου κεφαλαίου και σύμφωνα με το άρθρο 28, παρ. 3 περ. ζ του ν 2238/1994, θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και φορολογείται με τις γενικές διατάξεις. Ως εκ τούτου προστίθεται στα φορολογητέα κέρδη της χρήσης 2012.

Ύστερα από τα παραπάνω οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας γίνονται εν μέρει δεκτοί για τους λόγους που αναλυτικά αναφέρουμε ανωτέρω.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Τη **μερική αποδοχή** της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με **ΑΦΜ 094052101** καθώς και α) την **τροποποίηση** της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης για το οικονομικό έτος 2013, β) την **επικύρωση** 1)της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01-01-2013 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, και 2) Της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου στην υπεραξία από αναπροσαρμογή της αξίας ακινήτων για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 31-12-2012 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά διαχειριστικής περιόδου από 1.1.2012 έως και 31.12.2012 με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής:

Κέρδη Ισολογισμού	498.391,31
Πλέον: λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν	28.381,56
Πλέον: λογιστικές διαφορές ελέγχου	850.751,96
Κέρδη βάσει οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος	1.377.524,83
Μείον: λογιστικές διαφορές υπερτίμηση κεφαλαίου (678.754,91- 178.292,59)	-500.462,32
Φορολογητέα κέρδη της παρούσας απόφασης	877.062,51

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. 639//12-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ.έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2012 – 31/12/2012)

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ Απόφαση - Δήλωση
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά		526.772,87	1.377.524,83	877.062,51	350.289,64
Φόρος	Που αναλογεί 20%	105.354,57	275.504,97	175.412,50	70.057,93
	Συμπληρωματικός φόρος 3% σε εισόδημα από ακίνητα	90,00	90,00	90,00	0,00
Μείον: φόρος που προκαταβλήθηκε		-96.812,85	-96.812,85	-96.812,85	0,00
Μείον: φόρος που παρακρατήθηκε		-2.990,78	-2.990,78	-2.990,78	0,00
	Χρεωστικό ποσό	5.640,94	175.791,34	75.698,87	70.057,93
Προκαταβολή φόρου		81.364,88	81.364,88	81.364,88	0,00
Τέλη χαρτοσήμου κερδών		90,00	90,00	90,00	0,00
Εισφορά ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		18,00	18,00	18,00	0,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 70.057,93 X 50% = 35.028,97 70.057,93 X 43,80% = 30.685,37			159.601,80	65.714,34	65.714,34
Σύνολο	για καταβολή	87.113,82	416.865,30	222.886,09	135.772,27
φόρων τελών	για επιστροφή				

& εισφορών					
-----------------------	--	--	--	--	--

Υπ' αριθ. 641//12-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Ακίνητης περιουσίας 1/1/ 2013

Ανάλυση	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου(€)	Βάσει Απόφασης(€)	Διαφορά Δήλωσης Απόφασης (€)
Σύνολο Φόρου	3.323,80	4.843,35	4.843,35	1.519,55

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στην Υπεραξία από την αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων 31/12/2012

Ανάλυση	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου(€)	Βάσει Απόφασης(€)	Διαφορά Δήλωσης Απόφασης (€)
Σύνολο Φόρου	93.069,98	40.621,52	40.621,52	-52.448,46

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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.