



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 14.5.2024

Αριθμός απόφασης: 1426

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 10440 – Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

γ. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)».

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με κατά της με αριθμό Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του ΚΕΜΕΕΠ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 3.377.310,16 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ύψους 1.688.655,08 €, ήτοι συνολικό ποσό 5.065.965,24 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος προσδιόρισε τα φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας στο ποσό των 31.180.850,14 €, έναντι του 19.534.953,05 € βάσει δήλωσης, καθώς δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση δαπάνες, συνολικού ποσού 11.645.897,09 €, ως κάτωθι:

Λογ.	Περιγραφή	ΠΟΣΟ
.....		5.364,68 €
.....		14.396,67 €
.....		6.436,80 €
.....		600.000,00 €
.....		6.197,74 €
.....		3.577.454,04 €
.....		50.728,69 €
.....		7.014.358,47 €
.....		370.960,00 €
ΣΥΝΟΛΟ		11.645.897,09 €

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεως μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα σε εκτέλεση της με αρ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά α) την αποδοχή της παρούσης β) την ακύρωση, άλλως τη μεταρρύθμιση, της προσβαλλομένης πράξεως και γ) τη νομιμότοκη επιστροφή των καταβληθέντων ποσών, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Ως προς τη μεταφορά στα έσοδα της εταιρείας του περιλαμβανόμενου στον λογ/μό κονδυλίου «Πρόβλεψη για ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεις» (λογ. διαφορά ύψους € 7.014.358,47):

- Νομικά αβάσιμος και εσφαλμένος ο ισχυρισμός του ελέγχου περί μη εισπραξιμότητας λόγω παραγραφής των απαιτήσεων με βάση τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα.
- Νομικά αβάσιμος και εσφαλμένος ο ισχυρισμός περί υποχρεωτικής μεταστροφής των προβλέψεων εκ μέρους της εταιρείας.

- Αναφορικά με τη φερόμενη υποχρέωση της Εταιρείας για έλεγχο, επικαιροποίηση και αναπροσαρμογή του ύψους των προβλέψεων της ανά έκαστο έτος, ουδεμία φορολογική υποχρέωση αναστροφής των προβλέψεων με το πέρας της εκάστοτε χρήσης προβλέπεται για την Εταιρεία επί τη βάση της φορολογικής νομοθεσίας. Αντίθετα, τούτο τελεί υπό την ευχέρεια της Εταιρείας και παραμένει αποκλειστικά στην ίδια η δυνατότητα να προβεί (ή και όχι) στην εν λόγω ενέργεια.
- Νόμω αβάσιμος ο ισχυρισμός περί απουσίας εν ισχύ διατάξεως, εκ της οποίας να προκύπτει ότι η διατήρηση πιστωτικών υπολοίπων στο Λογαριασμόκαι η παράλειψη μεταφοράς τους στα αποτελέσματα χρήσεως επαφίεται στην απόλυτη διακριτική ευχέρεια της Εταιρείας.
- Αδιάφορη, για σκοπούς εξέτασης της επίδικης λογιστικής διαφοράς, η τυχόν μη ταύτιση φορολογικού και λογιστικού αποτελέσματος.
- Φορολογικά αδιάφορο το γεγονός ότι οι υπό κρίση επισφαλείς απαιτήσεις ανάγονται στο σύνολο τους σε έσοδα εξαιρούμενα της φορολογίας εισοδήματος.

2. Ως προς τη μη αναγνώριση του περιλαμβανόμενου στον λογ/μό κονδυλίου «Πρόβλεψη από Επίδικες Απαιτήσεις» (λογ. διαφορά ύψους 370.960,00 ευρώ):

- Το υπό κρίση κονδύλιο δεν είναι αποθεματικό.
- Το υπό κρίση κονδύλιο δεν δημιουργήθηκε από την Εταιρεία, αλλά από την Εκτιμητική Επιτροπή
- Η Εταιρεία δεν «προικοδοτήθηκε» κατά τη σύστασή της με μελλοντικά βέβαια έσοδα για να αντισταθμίσει μελλοντικές δυνητικές αλλά αβέβαιες ζημίες της.
- Φορολογικά αδιάφορο το γεγονός ότι οι αγωγές για τις αξιώσεις τρίτου που ελήφθησαν υπόψη κατά το σχηματισμό του κρινόμενου κονδυλίου είχαν διενεργηθεί αρκετά έτη νωρίτερα όταν η εταιρεία είχε τη μορφή ΝΠΔΔ και εξαιρείτο της φορολογίας εισοδήματος.
- Αβάσιμος ο ισχυρισμός ότι «η εταιρεία καταχώρισε και εξέπεσε τόσο λογιστικά όσο και φορολογικά τις όποιες ζημίες προέκυψαν από τις εν λόγω υποθέσεις κατά την χρήση που αυτές οριστικοποιήθηκαν, χωρίς να αντισταθμίσει με τα αντίστοιχα έσοδα τον λογ/μό
- Αβάσιμος ο ισχυρισμός ότι «δεν υφίσταται ουδεμία ειδικότερη πρόβλεψη για τη μελλοντική φορολογική μεταχείριση των ποσών που σχηματίζουν το συγκεκριμένο αποθεματικό».
- Κι αν ακόμα επρόκειτο για «πρόβλεψη» διενεργηθείσα από την Εταιρεία και όχι στοιχείο του παθητικού αυτής, και πάλι ουδεμία φορολογική υποχρέωση αναστροφής των προβλέψεων με το πέρας της εκάστοτε χρήσης προβλέπεται για την Εταιρεία επί τη βάση της φορολογικής νομοθεσίας αφού οι προβλέψεις δεν εκπίπτονταν φορολογικά. Αντίθετα, τούτο τελεί υπό την ευχέρεια της Εταιρείας και παραμένει αποκλειστικά στην ίδια η δυνατότητα να προβεί στην εν λόγω ενέργεια.
- Αδιάφορη, για σκοπούς εξέτασης της επίδικης λογιστικής διαφοράς, η τυχόν μη ταύτιση φορολογικού και λογιστικού αποτελέσματος.

3. Ως προς τη μη αναγνώριση του περιλαμβανόμενου στον λογ/μό κονδυλίου «Αμοιβές τεχνικών συμβούλων μη υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου» (λογ. διαφορά ύψους € 600.000,00):

Η εν προκειμένω εξεταζόμενη Μελέτη Στρατηγικής Ανάπτυξης της Εταιρείας ουδόλως σχετίζετο, συναρτάτο ή συνέχετο με πάγια περιουσιακά στοιχεία. Αντιθέτως, αποσκοπούσε (όπως, άλλωστε, ήδη εκτέθηκε) στην καταγραφή των υφιστάμενων μακροοικονομικών δεδομένων, στην ανάλυση των τρεχουσών οικονομικών και εμπορικών συνθηκών καθώς και

στην ανίχνευση αναπτυξιακών προοπτικών σε συγγενείς και συναφείς κλάδους οικονομικής δραστηριότητας. Για τον λόγο αυτό, η υπό κρίση δαπάνη (ως δαπάνη για την εκκίνηση νέων λειτουργιών ή για την αναδιοργάνωση μέρους ή του συνόλου των λειτουργιών της Εταιρείας) επιτρεπτά δεν αντιμετωπίστηκε από την Εταιρεία ως άυλο περιουσιακό στοιχείο, με αποτέλεσμα να τυγχάνει καθ' όλα ορθός ο ακολουθηθείς λογιστικός της χειρισμός ως εξόδου. Συναφώς, η ελεγκτική αρχή επιχειρεί να συνδέσει την υπό κρίση Μελέτη με πάγια στοιχεία της Εταιρείας και την ανάγκη αναβάθμισής τους, προκειμένου να χαρακτηριστεί τελικώς η δαπάνη ως δαπάνη ανάπτυξης παγίων. Εντούτοις, η από πλευράς ελέγχου επίκληση μεμονωμένων αναφορών της ως άνω μελέτης παρίσταται ευθέως παρελκυστική, καθώς παραβλέπει και παραγκωνίζει τον προπαρατεθέντα κύριο σκοπό και το βασικό περιεχόμενο της Μελέτης Στρατηγικής Ανάπτυξης. Ωστόσο, ακόμη και στην αδόκητη εκείνη περίπτωση που ήθελε θεωρηθεί ότι η υπό κρίση δαπάνη συνιστούσε δαπάνη ανάπτυξης παγίων, αυτή ορθώς αντιμετωπίστηκε ως άπαξ εκπιπόμενο έξοδο, δεδομένου ότι δεν πληρούνται οι σωρευτικώς τιθέμενες προϋποθέσεις των ΕΛΠ για την υπαγωγή της σε τμηματική απόσβεση.

4. Ως προς τη μη αναγνώριση περιλαμβανόμενων στον λογ/μό αποσβέσεων (λογ. διαφορά ύψους 3.577.454,04 ευρώ), οι οποίες αναλύονται ως εξής:

Μη αναγνωριζόμενες αποσβέσεις φορ. έτους 2017		
1	.....	78.367,70 €
2	.....	27.549,78 €
3	.....	398.416,32 €
4	.....	1.382.242,63 €
5	.....	95.474,08 €
6	.....	51.479,63 €
7	.....	1.543.923,90 €
ΣΥΝΟΛΟ:		3.577.454,04 €

- Έλλειψη αιτιολογίας ως προς το λόγο απόρριψης των διενεργηθεισών από την Εταιρεία αποσβέσεων, ενόψει μη συμπερίληψης στην Έκθεση Ελέγχου πληροφοριών αναφορικά με τα πάγια, την απόσβεση των οποίων θεώρησε ως μη φορολογικά αναγνωρίσιμη.
- Μη αποτελεσματική η άσκηση του δικαιώματος της Εταιρείας σε προηγούμενη ακρόαση εν όψει της μη συγκοινοποίησης από την ελεγκτική αρχή πληροφοριών αναφορικά με τα πάγια, την απόσβεση των οποίων θεώρησε ως μη φορολογικά αναγνωρίσιμη.

5. Ως προς τη μη αναγνώριση του περιλαμβανόμενου στον λογ/μό κονδυλίου «Λοιπά έκτακτα έξοδα» (λογ. διαφορά ύψους 50.728,69 ευρώ), το οποίο αφορά ισόποση ζημία που προέκυψε για την Εταιρεία από την εκκαθάριση των κατωτέρω θυγατρικών της, στις οποίες συμμετείχε ως εταίρος: (α) της αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας με την επωνυμία καθώς και (β) της αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας με την επωνυμία, αυτές συστάθηκαν σε χρονικό σημείο, κατά το οποίο το Ελληνικό Δημόσιο είχε την πλειοψηφία των μετοχών της Εταιρείας και, ως εκ τούτου, τον απόλυτο έλεγχο στη διαχείριση και εκπροσώπησή της και είχαν συναφή σκοπό προς την επιχειρηματική δραστηριότητα της Εταιρείας, εντασσόμενες εξ αυτού του λόγου στις πράξεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης της Εταιρείας.

6. Ως προς τη μη αναγνώριση του περιλαμβανόμενου στον λογ/μό κονδυλίου «Προκαταβολές μισθοδοσίας (μετρητά)» (λογ. διαφορά ύψους € 14.396,67), η Εταιρεία

αποδέχεται τη μη αναγνώριση προς έκπτωση των δαπανών μισθοδοσίας, οι οποίες καταβλήθηκαν τοις μετρητοίς (εξ ου και προέβη η ίδια οικειοθελώς στην αναμόρφωση των δαπανών αυτών κατά το ποσό των 48.735,76 ευρώ). Αντιθέτως, αμφισβητεί (ως μη ευρίσκουσα έρεισμα στην διάταξη του άρθρου 23 περ. ιδ' του ΚΦΕ) την εξαγωγή της ανωτέρω λογιστικής διαφοράς, κατά το μέρος που αφορά τη μη αναγνώριση προς έκπτωση και του τμήματος εκείνου των επιδομάτων (δώρων) εορτών, τα οποία αντιστοιχούν στον μήνα, όπου έλαβε χώρα η ολική ή μερική εξόφληση του μισθού με μετρητά. Τούτο, διότι (όπως δεν αμφισβητεί ο έλεγχος) τα υπό κρίση επιδόματα (δώρα) εορτών κατεβλήθησαν έκαστο κατά το χρόνο που οφείλοντο και πάντοτε με τη χρήση τραπεζικού μέσου, με αποτέλεσμα να μην δικαιολογείται και η επ' αυτών εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 23 περ. ιδ' ΚΦΕ.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 2 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.):

«2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.»

Επειδή, στο άρθρο 22 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ως προς τις εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες ορίζεται ότι:

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

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

Επειδή, στο άρθρο 23 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ως προς τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες ορίζεται ότι:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

- α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού,
- β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,
- γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,
- δ) προβλέψεις για διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων εκτός των οριζόμενων στο άρθρο 26,
- ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,
- στ) η παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα,
- ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον

Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών,

η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου,

θ) οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ι) οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής,

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και

ιγ) το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε., εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν αποκλείει την έκπτωση των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους - μέλους

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

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 26 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.):

«1. Τα ποσά των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων και οι διαγραφές αυτών, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στις παραγράφους 5 έως 7 του παρόντος άρθρου, εκπίπτουν για φορολογικούς σκοπούς, ως εξής:

α) για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις μέχρι το ποσό των χιλίων (1.000) ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της εν λόγω απαίτησης, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης,

β) για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις άνω του ποσού των χιλίων (1.000) ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης, σύμφωνα με τον ακόλουθο πίνακα:

Χρόνος υπερημερίας (σε μήνες) Προβλέψεις (σε ποσοστό %)

>12	50
>18	75
>24	100

2. Ανεξάρτητα από την παράγραφο 1, ο σχηματισμός προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων δεν επιτρέπεται στις περιπτώσεις επισφαλών απαιτήσεων κατά των μετόχων ή εταίρων της επιχείρησης με ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής δέκα τοις εκατό (10%) και των θυγατρικών εταιρειών της επιχείρησης με ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής δέκα τοις εκατό (10%), εκτός αν για την αξίωση που αφορά αυτές τις οφειλές υπάρχει εκκρεμοδικία ενώπιον δικαστηρίου ή διαιτητικού δικαστηρίου, ή εάν ο οφειλέτης έχει υποβάλει αίτημα κήρυξης σε πτώχευση ή υπαγωγής σε διαδικασία εξυγίανσης ή σε βάρος του έχει εκκινήσει η διαδικασία αναγκαστικής εκτέλεσης. Επίσης, δεν επιτρέπεται ο σχηματισμός προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις που καλύπτονται από ασφάλιση ή οποιαδήποτε εγγυοδοσία ή άλλη ενοχική ή εμπράγματη ασφάλεια ή για οφειλές του Δημοσίου ή των Ο.Τ.Α. ή για εκείνες που έχουν δοθεί με την εγγύηση αυτών των φορέων.

3. Η πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, σύμφωνα με την παράγραφο 1, ανακτάται άμεσα με τη μεταφορά αυτής της πρόβλεψης στα κέρδη της επιχείρησης, εφόσον η απαίτηση:

- α) καταστεί εισπραξιμή ή
- β) διαγραφεί.

4. Απαίτηση δύναται να διαγραφεί για φορολογικούς σκοπούς μόνον εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

- α) έχει προηγουμένως εγγραφεί ποσό που αντιστοιχεί στην οφειλή ως έσοδο,
- β) έχει προηγουμένως διαγραφεί από τα βιβλία του φορολογούμενου και
- γ) έχουν αναληφθεί όλες οι κατά νόμο ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης...».

Επειδή με την ΠΟΛ. 1056/2015 δόθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 26 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 50 παρ. 1 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.):

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

Επειδή όπως διευκρινίστηκε στο κεφ. Β παρ. 7 της ΠΟΛ. 1094/2016

«7. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι κατά την εκκαθάριση εταιρείας (θυγατρικής) της οποίας τις μετοχές κατέχει άλλη εταιρεία (μητρική), η υπόψη αξία στα βιβλία της δεύτερης εταιρείας αποτελεί ζημία οριστική και εκκαθαρισμένη, καθόσον η ζημία των συμμετοχών οριστικοποιείται με την αναγκαστική διαγραφή τους και εμφάνιση της αξίας αυτών σε αποτελεσματικό λογαριασμό (απώλεια πάγιου περιουσιακού στοιχείου - σχετ. 5449/2013 ΔΕΦ ΑΘ). Κατά συνέπεια και δεδομένου ότι δεν πρόκειται για μία αποτίμηση των υπόψη συμμετοχών, αλλά για οριστική διαγραφή συμμετοχών, το υπόψη ποσό εκπίπτει με τις προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013. Επισημαίνεται ότι αν οι υπόψη εταιρείες είχαν καταστεί συνδεδεμένες κατά το άρθρο 2 του ν. 4172/2013 μέσω

της αγοράς μετοχών, για τις εν λόγω συναλλαγές εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 50 του ίδιου νόμου περί ενδοομιλικών συναλλαγών.»

Επειδή στο άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω, στην προσφεύγουσα επιχείρηση διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος με βάση την υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ.

Επειδή στα πλαίσια του ως άνω ελέγχου διαπιστώθηκαν οι εξής λογιστικές διαφορές, όπως αυτές αναλυτικά αναφέρονται στην από έκθεση ελέγχου:

1. Υφίστανται περιπτώσεις εργαζόμενων οι οποίοι κατά την διάρκεια του έτους έλαβαν ποσά σε μετρητά με την μορφή προκαταβολών ή δανείων που συμψηφίζονται με την μισθοδοσία τους. Κατά την εκκαθάριση της μισθοδοσίας των συγκεκριμένων περιπτώσεων εργαζομένων διαπιστώνεται ότι τους πιστώνεται κατόπιν συμψηφισμού της προκαταβολής ή του δανείου μικρότερο ποσό προς καταβολή στον τραπεζικό τους λογαριασμό έναντι εξόφλησης της μισθοδοσίας τους. Με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος από την προσφεύγουσα επιχείρηση διαπιστώνεται ότι προστέθηκε στις θετικές αναμορφώσεις συνολικό ποσό 48.735,76 € για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2017 λόγω καταστρατήγησης της ανωτέρω διάταξης. Από τον έλεγχο και την ανάλυση των δεδομένων των δαπανών της μισθοδοσίας, όπως αυτά προκύπτουν από τα αρχεία των δηλώσεων απόδοσης παρακρατούμενων φόρων για αμοιβές από μισθωτή εργασία, διαπιστώθηκε ότι οι ανωτέρω αναμορφώσεις είναι ελλιπείς και προκύπτουν διαφορές ελέγχου όπως παρουσιάζεται στον κάτωθι πίνακα:

Φορολογικό Έτος 2017			
Ονοματεπώνυμο Εργαζομένου	Αριθμός Εξοφλήσεων με Μετρητά	Μηνιαίες Καθαρές Αποδοχές	Ποσό Προς Αναμόρφωση
.....	1	3.196,77 €	3.196,77 €
.....	3	4.706,93 €	14.120,79 €
.....	1	1.958,30 €	1.958,30 €
.....	1	3.035,33 €	3.035,33 €
.....	1	1.738,83 €	1.738,83 €
.....	1	1.836,83 €	1.836,83 €
.....	3	2.562,36 €	7.687,09 €
.....	1	1.788,81 €	1.788,81 €
.....	1	1.781,95 €	1.781,95 €
.....	1	2.052,18 €	2.052,18 €
.....	1	2.356,46 €	2.356,46 €
.....	3	4.310,83 €	12.932,50 €
.....	1	4.335,76 €	4.335,76 €
.....	1	4.310,83 €	4.310,83 €
ΣΥΝΟΛΟ			63.132,43 €

ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΕΙΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	-48.735,76 €
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	14.396,67 €

2. Στον λογαριασμό “Λοιπά Έκτακτα Έξοδα”, έχει καταχωρηθεί κατά το ελεγχόμενο έτος 2017 το ποσό των 50.728,69 € ως ζημιές που προέκυψαν από την εκκαθάριση των κατωτέρω Αστικών μη Κερδοσκοπικών Εταιριών τις οποίες είχε ιδρύσει ως συμμετοχές η προσφεύγουσα.

ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ	ΑΦΜ
.....	
.....	

Ο έλεγχος έκρινε ότι, καθώς οι επενδύσεις συμμετοχών σε Αστικές μη Κερδοσκοπικές Εταιρείες είναι κατά κανόνα ζημιογόνες, λόγω και του μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα τους, συνεπώς οι επενδύσεις της ελεγχόμενης στις ανωτέρω ΑΜΚΕ είναι εξ ορισμού δαπάνες αμφιβόλου παραγωγικότητας για αυτήν, καθώς δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο πως οι επενδυτικές δαπάνες της ελεγχόμενης στις εν λόγω εταιρείες διενεργήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης, ως απόρροια της στρατηγικής της ανάπτυξης της, ή για να δημιουργηθούν επιχειρηματικές συνέργειες και να προαχθεί ο κύκλος εργασιών τόσο της ελεγχόμενης, ούτε κάποια τρίτη ανεξάρτητη επιχείρηση που επιδιώκει το κέρδος θα επένδυε στις συγκεκριμένες δραστηριότητες, ενώ κατά ρητή πρόβλεψη των διατάξεων του άρθρου 50 του ΚΦΕ τα ζημιογόνα αποτελέσματα από την εκκαθάριση των υπό κρίση συμμετοχών θα μπορούσαν να συμπεριληφθούν στα φορολογητέα κέρδη της “μόνον στον βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου”, ζημιές που προέκυψαν για την ελεγχόμενη κατά τον χρόνο εκκαθάρισης των εν λόγω Αστικών μη Κερδοσκοπικών Εταιρειών, επιβάρυναν τα φορολογικά της αποτελέσματα κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2017 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 22 και 50 του Ν.4172/2013 και όφειλε συνεπώς η ελεγχόμενη να τις είχε αναμορφώσει στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλλε.

3. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε η καταχώρηση κατά την δύο παραστατικών, του ΤΠΥ εκδόσεως της συμβουλευτικής επιχείρησης, αξίας 300.000,00 € έκαστο, σε χρέωση του λογαριασμού της Γενικής Λογιστικής “Αμοιβές τεχνικών συμβούλων μη υποκ. σε παρακρ. φόρου”. Από εξέταση των σχετικών στοιχείων που προσκομίστηκαν στον έλεγχο προέκυψε ότι η συγκεκριμένη δαπάνη αφορά αμοιβές για μελέτη Επειδή, προκύπτει ότι η συγκεκριμένη μελέτη αφορά τις απαιτήσεις, τις προδιαγραφές και τον γενικότερο σχεδιασμό επενδυτικών δαπανών σε ενσώματα πάγια στοιχεία του ενεργητικού σε έναν μακροπρόθεσμο χρονικό ορίζοντα που προτίθεται να διενεργήσει η ελεγχόμενη επιχείρηση με σκοπό την ανάπτυξη του τομέα της κρουαζιέρας σε τμήμα των εγκαταστάσεων της, η δαπάνη της εν λόγω μελέτης στρατηγικής ευλόγως αναμένεται να αποδώσει οφέλη στην ελεγχόμενη σε πολλαπλά μελλοντικά φορολογικά έτη και όχι αποκλειστικώς στο έτος λήψης του παραστατικού, γεγονός που συνεπάγεται πως η εν λόγω δαπάνη πληροί τον ορισμό του παγίου κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 18 του Ν.4308/2014 και δεν θα έπρεπε συνεπώς να είχε καταχωρηθεί σε χρέωση αποτελεσματικού λογαριασμού ως λειτουργική δαπάνη, με αποτέλεσμα τόσο τα λογιστικά, όσο και τα φορολογικά αποτελέσματα να εμφανίζονται ισόποσα μειωμένα. Αντιθέτως, το συνολικό ποσό της δαπάνης αυτής θα έπρεπε να είχε αχθεί σε χρέωση λογαριασμού παγίων, για παράδειγμα στον λογαριασμό της Γενικής Λογιστικής και να είχε καταχωρηθεί επίσης στο μητρώο παγίων της ελεγχόμενης, ώστε να υπαχθεί σε πολυετή απόσβεση με την έναρξη παραγωγικής λειτουργίας των ενσώματων παγίων με τα οποία σχετίζεται, στο συνολικό κόστος κτήσης των οποίων ενσωματώνεται, δεδομένου ότι το κόστος κτήσης ενός παγίου

περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσει το συγκεκριμένο πάγιο στην κατάσταση παραγωγικής λειτουργίας για την οποία προορίζεται σύμφωνα και με τον ορισμό του παραρτήματος του Ν.4308/2014. Σε περίπτωση δε που η επένδυση στα συγκεκριμένα ενσώματα πάγια ματαιωθεί οριστικά, δύναται η ελεγχόμενη να μεταφέρει κατά τον χρόνο λήψης της απόφασης ματαίωσης της επένδυσης το ποσό της συγκεκριμένης δαπάνης στα αποτελέσματα και να το εκπέσει ως έκτακτη ζημιά. Εναλλακτικά, και εφόσον η συγκεκριμένη μελέτη στρατηγικής ανάπτυξης δεν δύναται να συσχετιστεί με την κατασκευή και ανάπτυξη συγκεκριμένων ενσώματων παγίων, γεγονός που δεν προκύπτει από το κείμενο της μελέτης που ετέθη στην διάθεση του ελέγχου, το συνολικό ποσό της δαπάνης αυτής θα έπρεπε να είχε αχθεί σε χρέωση του λογαριασμού της Γενικής Λογιστικής με ταυτόχρονη καταχώρηση στο μητρώο παγίων της ελεγχόμενης, ως “δαπάνη ανάπτυξης” ή ως “δαπάνη αναδιοργάνωσης” καθώς συνδέεται στενά και άμεσα με την εφαρμογή ευρημάτων έρευνας και γνώσης σε ένα στρατηγικό σχέδιο δημιουργίας και επέκτασης νέων διαδικασιών και παρεχόμενων υπηρεσιών και να υποκειται σε πολυετή απόσβεση με τους προβλεπόμενους συντελεστές του άρθρου 24 του Ν.4172/2013. Σε κάθε περίπτωση δηλαδή, η συγκεκριμένη δαπάνη δεν δύναται να χαρακτηριστεί ως γενική λειτουργική δαπάνη και τα αναμενόμενα οφέλη της δεν εξαντλούνται αποκλειστικώς εντός της διαχειριστικής χρήσης που αυτή διενεργήθηκε ώστε να δικαιολογείται η πλήρης εκπαισιμότητα της εντός του φορολογικού έτους 2017 και να μην παραβιάζεται η βασική λογιστική αρχή της συσχέτισης εσόδων-εξόδων.

4. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε πως στον Λογαριασμό “Πρόβλεψη για Ανεπίδεκτες Εισπράξεως Απαιτήσεις” της Γενικής Λογιστικής υφίσταται λογαριασμός αποθεματικού με πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 7.014.358,47 € . Το συγκεκριμένο ποσό διαπιστώνεται πως προέρχεται εξ απογραφής κατά την 01/01/2016 και παραμένει αμετάβλητο, χωρίς κινήσεις στον συγκεκριμένο λογαριασμό για όλη την διάρκεια των ελεγχόμενων φορολογικών ετών ως και την 31/12/2019, πέρα από την εξ απογραφής καταχώρηση του στην έναρξη καθενός εκ των ελεγχόμενων φορολογικών ετών. Από διευκρινήσεις που ζητήθηκαν και παρασχέθηκαν στον έλεγχο από την ελεγχόμενη προέκυψαν τα κατωτέρω:

Στον Λογαριασμό “Πρόβλεψη για Ανεπίδεκτες Εισπράξεως Απαιτήσεις” της Γενικής Λογιστικής ύψους 7.014.358,47 €, από τα στοιχεία που παρασχέθηκαν από την επιχείρηση αλλά και από τα στοιχεία που υπήρχαν σε αρχεία του σχετικού φακέλου του φορολογικού πιστοποιητικού του άρθρου 65Α του Ν.4987/2022, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού σχηματίστηκε κατά την χρήση 2014 έναντι προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων από τις επιχειρήσεις του πίνακα που βρίσκεται στις σελίδες 35- 41 της οικείας έκθεσης ελέγχου, ενώ τα σχόλια που παρατίθενται προέρχονται από το αρμόδιο προσωπικό του νομικού τμήματος της ελεγχόμενης.

Από τα σχόλια που παρατίθενται στον εν λόγω πίνακα προκύπτει το συμπέρασμα πως όλες οι περιπτώσεις απαιτήσεων για τις οποίες διενεργήθηκε κατά την 31/12/2014 πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων με επίκληση των διατάξεων του άρθρου 26 του Ν.4172/2013, είχαν κατά την ίδια χρονική στιγμή ήδη υποπέσει σε παραγραφή κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα, ενώ αναφέρεται ρητώς σε κάθε διακριτή περίπτωση ότι προτείνεται από το αρμόδιο νομικό τμήμα της ελεγχόμενης η οριστική διαγραφή των απαιτήσεων αυτών, ενώ επιπλέον διαπιστώνεται ότι η δημιουργία των εν λόγω απαιτήσεων ανάγεται ακόμα και στην δεκαετία του 1980 και σε κάθε περίπτωση σε περιόδους προ της ημερομηνίας μετασχηματισμού της ελεγχόμενης σε ανώνυμη εταιρία από Ν.Π.Δ.Δ., κατά τις οποίες περιόδους τα έσοδα της ελεγχόμενης ήταν αφορολόγητα ως εξαιρούμενα της φορολογίας εισοδήματος.

Διαπιστώνεται όμως πως αντί των προτεινόμενων λογιστικών εγγραφών διαγραφής των εν λόγω απαιτήσεων της ελεγχόμενης, που ήταν και ο ορθός λογιστικός χειρισμός καθώς πρόκειται για δαπάνες οριστικές, βέβαιες και εκκαθαρισμένες από ζημιά λόγω απώλειας

κεφαλαίου, καταχωρήθηκαν εγγραφές προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις και σχηματίστηκε το υπό κρίση αποθεματικό, οι οποίες προβλέψεις συνιστούν εξ ορισμού εκτίμηση για μελλοντικές και αβέβαιες ζημιές, δηλαδή θα έπρεπε κατά τον χρόνο σχηματισμού της πρόβλεψης η κάθε απαίτηση να είναι νομικώς και τεχνικώς διεκδικίσιμη και να μην έχει υποπέσει σε παραγραφή ώστε να πληρείται η προϋπόθεση της αβέβαιης μελλοντικής ζημιάς, καθώς σε αντίθετη περίπτωση η ζημιά από την επισφαλή απαίτηση είναι οριστική και βέβαιη. Δεδομένης της ανωτέρω διαπίστωσης ότι η σχηματισθείσα πρόβλεψη δεν εμπίπτει ουσιαστικά στον ορισμό της πρόβλεψης, συνεπώς οι διατάξεις του άρθρου 26 του Ν.4172/2013 δεν δύναται να έχουν εφαρμογή στην συγκεκριμένη περίπτωση.

Από την άλλη, δεν προκύπτει ότι διενεργήθηκαν εγγραφές αντιστροφής και ανάκτησης κατά τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 26 του Ν.4172/2013 του συγκεκριμένου αποθεματικού προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων ή και διαγραφής των συγκεκριμένων απαιτήσεων ως και τον χρόνο σύνταξης της παρούσας έκθεσης ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι η διαγραφή μιας απαίτησης είναι διακριτό και αυτοτελές λογιστικό γεγονός, δεν προϋποθέτει απαραίτητα τον σχηματισμό σε προγενέστερο χρόνο πρόβλεψης επισφαλούς απαίτησης, επιβάλλεται από τις βασικές λογιστικές αρχές της συντηρητικότητας και της εύλογης παρουσίασης, συνεπάγεται λογιστικώς, αν και όχι απαραίτητα και νομικώς, την παραίτηση της επιχείρησης από την διεκδίκηση των απαιτήσεων της, ενώ είναι φορολογικώς εκπεστέα δαπάνη εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις των άρθρων 21 και 22 του Ν.4172/2013, δηλαδή, εφόσον είναι πραγματική δαπάνη και δεν παραβιάζονται οι βασικές λογιστικές αρχές του δεδουλευμένου και της αυτοτέλειας των χρήσεων.

Η τελευταία προϋπόθεση τηρείται εφόσον η διενέργεια της διαγραφής έκαστης επισφαλούς απαίτησης καταχωρείται στα βιβλία της επιχείρησης το αργότερο κατά το τέλος της χρήσης όπου εκπνέει η νόμιμη προθεσμία παραγραφής της συγκεκριμένης απαίτησης, δεδομένου ότι είναι νομοτεχνικά και οικονομοτεχνικά απίθανη ως και αδύνατη η διεκδίκηση και η είσπραξη έστω και μικρού μέρους μιας παραγραφείσας απαίτησης, ειδικά από μη ενεργή επιχείρηση - αντισυμβαλλόμενο.

Από τα δεδομένα του κατωτέρω πίνακα προκύπτει καταφανώς ότι οι συγκεκριμένες απαιτήσεις δημιουργήθηκαν σε έτη προγενέστερα του 2000, όταν η ελεγχόμενη ήταν Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου, εξαιρούμενο των διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος. Δηλαδή, αφορούν αποκλειστικώς έσοδα προηγούμενων χρήσεων τα οποία δεν είχαν φορολογηθεί, ως εξαιρούμενα των διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, τόσο ο σχηματισμός πρόβλεψης επισφαλούς απαιτήσεων, όσο και η διαγραφή της συγκεκριμένης απαίτησης, αποσκοπεί στον αντιλογισμό του εσόδου ή των εσόδων που δημιούργησε την εν λόγω επισφαλής απαίτηση σε προηγούμενη ή προηγούμενες χρήσεις και η φορολογική επίπτωση που είχε αυτή, δηλαδή αποσκοπεί στην ανάκτηση του φόρου που καταβλήθηκε από την επιχείρηση για έσοδα αυτά που παραμένουν ανείσπρακτα κατά τον χρόνο σχηματισμού της πρόβλεψης ή της καταχώρησης της διαγραφής. Κατά συνέπεια, εφόσον το σχετικό έσοδο νομίμως δεν έχει υπαχθεί στην φορολογία εισοδήματος κατά τον χρόνο δημιουργίας του και αναγνώρισης του στα τηρούμενα βιβλία της ελεγχόμενης, λόγω εξαίρεσης ή απαλλαγής, συνεπάγεται ότι δεν θα πρέπει να λογίζεται νομίμως ως φορολογικώς εκπεστέα δαπάνη, ούτε ο σχηματισμός της σχετικής πρόβλεψης επισφαλούς απαίτησης, αλλά ούτε και η οριστική διαγραφή της εν λόγω απαίτησης.

Από την άλλη, δεν προκύπτει σαφώς από τα διαθέσιμα δεδομένα των τηρούμενων ισοζυγίων ότι οι συγκεκριμένες απαιτήσεις παραμένουν καταχωρημένες ως απαιτήσεις σε λογαριασμούς ενεργητικού της ελεγχόμενης και δεν έχουν ήδη διαγραφεί σε προηγούμενες χρήσεις.

Επιπλέον, η πιθανότητα είσπραξης θα πρέπει να θεωρείται απειροελάχιστη σε περιπτώσεις μη ενεργών, πτωχών, ή υπό εκκαθάριση επιχειρήσεων, με περιορισμένη ευθύνη των μετόχων, με

απουσία εμπράγματων εξασφαλίσεων, ειδικά στην περίπτωση όπου ενώ έχουν εκτελεστεί οι δέουσες νομικές ενέργειες, έχει επέλθει και ο ορίζοντας παραγραφής και η απαίτηση παραμένει ανείσπρακτη, όπως συμβαίνει στις υπό κρίση απαιτήσεις. Δηλαδή, υφίστανται όχι μόνον τυπικοί, αλλά και ουσιαστικοί οικονομοτεχνικοί λόγοι, οι οποίοι συνιστούν παραβίαση των βασικών λογιστικών αρχών και επιτρέπουν την χειραγώγηση των λογιστικών και φορολογικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης και παραποίηση της εύλογης εικόνας της οικονομικής της κατάστασης εν γένει.

Επισημαίνεται ότι κατά το άρθρο 250 του Αστικού Κώδικα η παραγραφή εμπορικών αξιώσεων επέρχεται στην πενταετία από την δημιουργία της αξίωσης, ενώ η άσκηση ένδικων μέσων για την διεκδίκηση της απαίτησης διακόπτει τον χρόνο παραγραφής έως ότου επέλθει τελεσιδικία. Εν κατακλείδι, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα πως τόσο τα λογιστικά όσο και τα φορολογικά ακαθάριστα έσοδα και κέρδη του ελεγχόμενου φορολογικού έτους 2017, εμφανίζονται μειωμένα, συνεπεία εσφαλμένης εφαρμογής ή παράλειψης εφαρμογής των ορθών και νομίμων λογιστικών χειρισμών από την ελεγχόμενη, κατά το συνολικό ποσό των 7.014.358,47 € για το φορολογικό έτος (διαχειριστική χρήση) 2017 αντιστοίχως, κατά παράβαση των Βασικών Λογιστικών Αρχών του Δεδουλευμένου, της Αυτοτέλειας των Χρήσεων και της Συσχέτισης Εσόδων και Εξόδων.

5. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε πως στον Λογαριασμό “Πρόβλεψη από Επίδικες Απαιτήσεις” της Γενικής Λογιστικής υφίσταται λογαριασμός αποθεματικού με πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 19.320.960,58 €.

Το συγκεκριμένο ποσό διαπιστώνεται πως προέρχεται εξ απογραφής κατά την 01/01/2016 και παραμένει αμετάβλητο, χωρίς κινήσεις στον εν λόγω λογαριασμό για όλη την διάρκεια των ελεγχόμενων φορολογικών ετών ως και την 31/12/2019 αλλά και κατά τα μεταγενέστερα μη ελεγχόμενα φορολογικά έτη.

Από διευκρινήσεις που ζητήθηκαν από την ελεγχόμενη προέκυψαν τα κατωτέρω:

Κατά την ίδρυση της ελεγχόμενης Ανώνυμης Εταιρίας με μετασχηματισμό του ΝΠΔΔ τουτης παραχωρήθηκαν στοιχεία ενεργητικού και παθητικού και διενεργήθηκε απογραφή αυτών κατά τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν.2190/1920 και αποτίμηση αυτών από επιτροπή του άρθρου 9 του Ν.2190/1920 με την σύνταξη του Ισολογισμού Μετασχηματισμού κατά την

Στην 2η παράγραφο του άρθρου 1 του Ν.2688/1999 ορίζεται ότι:

“2. Όλη η κινητή και ακίνητη περιουσία του μετατρεπόμενου νομικού προσώπου περιέρχεται στην Εταιρία η οποία υπεισέρχεται αυτοδικαίως σε όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του. Οι εκκρεμείς δίκες του μετατρεπόμενου νομικού προσώπου συνεχίζονται από την Εταιρία χωρίς να επέρχεται βιαία διακοπή τους και χωρίς να απαιτούνται άλλες ειδικότερες διατυπώσεις ή ενέργειες για τη συνέχισή τους. Προβλήματα δικαιοδοσίας που μπορεί να προκύψουν επιλύονται από τα δικαστήρια στα οποία εκκρεμούν οι υποθέσεις.”

Το συγκεκριμένο αποθεματικό δημιουργήθηκε ως πρόβλεψη ενδεχόμενων μελλοντικών ζημιών για την ελεγχόμενη από λίστα, συνολικώς 41, υποθέσεων οι οποίες εκκρεμοδικούσαν κατά τον χρόνο ίδρυσης της ελεγχόμενης όπου οι ενάγοντες διεκδικούσαν δικαστικώς ποσά αποζημιώσεων από αυτήν. Οι συγκεκριμένες υποθέσεις αφορούσαν διενέξεις εμπορικού, αστικού και εργατικού δικαίου.

Το συνολικό ποσό των 19.320.960,58 € συνιστά την ίσης αξίας εκτίμηση σε δραχμές της επιτροπής του άρθρου 9 του Ν.2190/1920 κατά τον χρόνο σύνταξης της σχετικής έκθεσης αποτίμησης, για τις ενδεχόμενες μελλοντικές ζημιές που θα προκύψουν όταν οι συγκεκριμένες διεκδικήσεις τελεσιδικήσουν και οριστικοποιηθούν.

Επειδή έχει μεσολαβήσει σημαντικό χρονικό διάστημα από τον χρόνο σχηματισμού του συγκεκριμένου αποθεματικού, ζητήθηκε με την αριθμό πρωτοκόλλουέγγραφο

πρόσκληση να τεκμηριώσει η ελεγχόμενη ποιες από τις συγκεκριμένες 41 υποθέσεις είχαν οριστικοποιηθεί με τελεσιδικία ή εξωδικαστικό συμβιβασμό κατά την διάρκεια των ελεγχόμενων φορολογικών ετών 2016-2019.

Η ελεγχόμενη απάντησε με υπόμνημα της στο οποίο αναφέρονται τα ακόλουθα:

Για συνολικά 19 υποθέσεις είτε δεν κατέστη εφικτό να εντοπιστεί ο σχετικός φάκελος της υπόθεσης, τουτέστιν δεν υφίσταται ουδεμία σχετική πληροφόρηση, είτε η υπόθεση είναι αδρανής δικαστικώς για πολλαπλά έτη.

Για συνολικά 21 υποθέσεις διαπιστώνεται ότι έχει επέλθει τελεσιδικία σε χρόνο προγενέστερο της 01/01/2016.

Για την τελευταία υπόθεση, αυτή της, για την οποία είχε σχηματιστεί αποθεματικό ύψους 370.960,38 €, διαπιστώνεται ότι αυτή τελεσιδικεί με την υπ' αριθμόνΑπόφαση του Αρείου Πάγου, δηλαδή κατά την διάρκεια του ελεγχόμενου φορολογικού έτους 2017 η οποία και υποχρεώνει την ελεγχόμενη να καταβάλει στηντο επίδικο ποσό των 370.960,38 €. Σε κάθε περίπτωση, η διαθέσιμη πληροφόρηση που παρασχέθηκε από την ελεγχόμενη για όλες τις ανωτέρω υποθέσεις είναι ελλιπής και όχι πλήρης.

Επειδή από τα ανωτέρω στοιχεία συνεπάγεται πως καθώς το υπό κρίση αποθεματικό των 19.320.960,58 € παρέμεινε αμετάβλητο στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία της ελεγχόμενης από τον χρόνο σχηματισμού του το 2001 ως και τον χρόνο ελέγχου, ενώ διαπιστώνεται ότι το αργότερο με το πέρας της χρήσης 2017, όταν τελεσιδικεί και η τελευταία υπόθεση της, αυτό θα έπρεπε να είναι μηδενικό, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις προπαρατεθείσες διατάξεις, καθώς εκλείπουν οριστικώς όλοι οι επιμέρους λόγοι σχηματισμού του.

Η ελεγχόμενη, κατά συνέπεια, προκύπτει ότι καταχώρησε και εξέπεσε τόσο λογιστικώς όσο και φορολογικώς τις όποιες ζημιές προέκυψαν από τις εν λόγω υποθέσεις κατά την χρήση που αυτές οριστικοποιήθηκαν, χωρίς όμως να τις αντισταθμίσει με τα αντίστοιχα έσοδα στον λογαριασμό “Έσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων” κατά παράβαση των οριζόμενων στις προπαρατεθείσες διατάξεις.

Επιπροσθέτως, τα όποια πλεονάζοντα ανά υπόθεση ποσά προβλέψεων που είχαν σχηματίσει το υπό εξέταση αποθεματικό όφειλε να τα είχε μεταφέρει σε πίστωση του Λογαριασμού “Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων” καθώς με την οριστικοποίηση έκαστης υπόθεσης, ακόμα και αν η ζημιά που προκύπτει είναι μηδενική, εκλείπει οριστικώς και κάθε λόγος σχηματισμού και διατήρησης του συγκεκριμένου αποθεματικού.

Είναι δε αδιάφορο αν κατά τον πραγματικό χρόνο σχηματισμού του υπό κρίση αποθεματικού στον Λογαριασμό “Πρόβλεψη από Επίδικες Απαιτήσεις” της Γενικής Λογιστικής, καθώς δεν υφίσταται πλήρης πληροφόρηση ως προς το συγκεκριμένο ζήτημα, οι εν λόγω προβλέψεις εξέπεσαν του φορολογητέου εισοδήματος, ή αν διαμόρφωναν οικονομικά αποτελέσματα εξαιρούμενα ή απαλλασσόμενα του φόρου εισοδήματος, καθώς με την μετατροπή της ελεγχόμενης σε Ανώνυμο Εταιρία, αυτή αποκτά νέα νομική και φορολογική υπόσταση, υπόκειται και λειτουργεί με τους κανόνες της ιδιωτικής οικονομίας, υποχρεούται να εφαρμόζει τις διατάξεις του Ν.2190/1920, καθώς και του Π.Δ. 1123/1980 “Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο” που ήταν σε ισχύ μέχρι την 31/12/2014 και του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) που τέθηκε σε ισχύ από 01/01/2015 και δεν προβλέπεται από καμία διάταξη η απαλλαγή ή η εξαίρεση της από τις γενικές διατάξεις της Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών προσώπων όπως αυτές ισχύουν, ειδικά εφόσον οι οποίες αξιώσεις τρίτων επιδικάστικαν τελεσιδικώς κατά της ελεγχόμενης εξέπεσαν από το φορολογητέο της εισόδημα κατά την διάρκεια των φορολογικών ετών που αυτές οριστικοποιήθηκαν.

Άλλωστε, αν ο νομοθέτης πραγματικά αποσκοπούσε κατά τον χρόνο μετατροπής της ελεγχόμενης σε Ανώνυμο Εταιρία τα συγκεκριμένα ποσά αποθεματικών να παραμείνουν αφορολόγητα, είτε θα είχε μεριμνήσει σχετικά με την θέσπιση ειδικής απαλλακτικής διάταξης, είτε εναλλακτικά, το συγκεκριμένο ποσό δεν θα εμφανιζόταν σε υπολογαριασμό της ομάδας της Γενικής Λογιστικής ως αποθεματικό για ενδεχόμενες υποχρεώσεις στον ισολογισμό μετασχηματισμού, αλλά θα είχε προσauξήσει ισόποσα τους σχετικούς λογαριασμούς του μετοχικού κεφαλαίου ώστε αυτό να απορροφήσει τις προσδοκώμενες μελλοντικές ζημιές από τις συγκεκριμένες επίδικες υποθέσεις.

Επειδή, η ελεγχόμενη επιχείρηση κατά την διάρκεια των ελεγχόμενων φορολογικών ετών 2017-2019 καταχωρεί πρωτογενώς τις συναλλαγές που διενεργεί στα λογιστικά της αρχεία με βάση τις διατάξεις του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ενώ δημοσιεύει τις οικονομικές της καταστάσεις με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, κατόπιν διενέργειας αναπροσαρμογών στα αποτελέσματα που προκύπτουν από την εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4308/2014.

Επειδή από διερεύνηση των δημοσιευθέντων οικονομικών καταστάσεων της ελεγχόμενης προκύπτει πως οι χρεωπιστώσεις του λογαριασμού αποθεματικού επίδικων απαιτήσεων από την χρήση 2005 και ύστερα, υπερβαίνουν το ποσό των 22,7 εκατομμυρίων ευρώ, ενώ στα τηρούμενα κατά τις διατάξεις των ΕΛΠ ισοζύγια το υπόλοιπο του λογαριασμού 44.09.05 “Πρόβλεψη από Επίδικες Απαιτήσεις” παραμένει αμετάβλητο στο προαναφερθέν επίπεδο, προκύπτει πως η ελεγχόμενη κινεί προσηκόντως τον εν λόγω λογαριασμό στην λογιστική της βάση αλλά όχι και στην φορολογική της βάση με άμεση συνέπεια να υφίστανται διαφορές στις προσωρινές αναμορφώσεις Λογιστικής-Φορολογικής Βάσης στους κωδικούς 118-119 του έντυπου Ν της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Βάσει των ανωτέρω ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι, τόσο τα λογιστικά, όσο και τα φορολογικά, ακαθάριστα έσοδα και κέρδη των χρήσης 2017, εμφανίζονται μειωμένα, συνεπεία παράλειψης εφαρμογής των ορθών και εκ του νόμου προβλεπόμενων λογιστικών χειρισμών από την ελεγχόμενη, κατά το ποσό των 370.960,00 € για την χρήση (φορολογικό έτος) 2017, κατά παράβαση των Βασικών Λογιστικών Αρχών του Δεδουλευμένου, της Αυτοτέλειας των Χρήσεων και της Συσχέτισης Εσόδων και Εξόδων.

Κατά συνέπεια όλων των ανωτέρω, ο έλεγχος προσέθεσε στις λογιστικές διαφορές του Λογαριασμού “Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων” της Γενικής Λογιστικής το ποσό των 370.960,00 € για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2017 ως παράβαση των διατάξεων του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Ν.4308/2014 και της παραγράφου 14 του άρθρου 42Ε του Ν.2190/1920.

6. Διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ανακριβής υπολογισμός αποσβέσεων, λόγω χρήσης εσφαλμένων συντελεστών απόσβεσης ή και λοιπών υπολογιστικών σφαλμάτων ή πάγια τα οποία κατά το παρελθόν είχαν αποσβεστεί με χαμηλότερο συντελεστή από τον προσήκοντα με αποτέλεσμα να έχει απωλέσει η ελεγχόμενη το δικαίωμα τους για περαιτέρω απόσβεση εντός των ελεγχόμενων φορολογικών ετών. Επιπλέον, διαπιστώθηκε για αριθμό παγίων ότι αυτά αφορούσαν κεφαλαιοποιημένες λειτουργικές δαπάνες προηγούμενων χρήσεων, όπως ενδεικτικά δαπάνες επισκευών και συντήρησης που έλαβαν χώρα σε προηγούμενες χρήσεις.

Περαιτέρω, από διασταύρωση των δεδομένων του μητρώου παγίων της ελεγχόμενης χρήσης με τα δεδομένα καταστάσεων απογραφής παγίων που διενεργήθηκε από προσωπικό της ελεγχόμενης κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, διαπιστώθηκε ότι για αριθμό παγίων που είχαν καταχωρηθεί στο μητρώο παγίων, είτε δεν επιβεβαιώθηκε ότι αυτά υφίστανται, είτε δεν ήταν σε καθεστώς παραγωγικής λειτουργίας, λόγω αδράνειας, βλαβών, ή έλλειψης άδειας λειτουργίας σε ισχύ ή και λόγω απώλειας ή καταστροφής τους, με αποτέλεσμα να μην είναι εκπεστέο νομίμως το ποσό της αναλογούσας ετήσιας απόσβεσης τους βάσει των διατάξεων

της περίπτωσης α' του άρθρου 22 του Ν.4172/2013. Μεταξύ των αδρανών παγίων ανωτέρω, διαπιστώθηκε ότι περιλαμβάνεται και το κτίριο του

Ειδικά για τα πάγια με ημερομηνία καταχώρησης στο μητρώο παγίων την 01/02/2001 τα οποία μεταβιβάστηκαν στην ελεγχόμενη ΑΕ κατά την μετατροπή της σε Α.Ε. και αποτίμηση του ενεργητικού και ειδικότερα των παγίων από επιτροπή του άρθρου 9 του Ν.2190/1920, διαπιστώνονται τα ακόλουθα: Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2688/1999 και του άρθρου 15 του Ν.2882/2001 τα υφιστάμενα κατά τον χρόνο μετατροπής πάγια καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα βιβλία της ελεγχόμενης στην αξία αποτίμησης και όχι στην αναπόσβεστη λογιστική τους αξία, δηλαδή όχι στο αναπόσβεστο ιστορικό κόστος κτήσης τους, και υπόκεινται σε πολυετή απόσβεση στην αξία που αυτά αποτιμήθηκαν από την επιτροπή του άρθρου 9 του Ν.2190/1920, κατά παρέκκλιση του διατάξεων του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και του ΠΔ 1123/1980 (Ε.Γ.Λ.Σ.) που ήταν σε ισχύ ως και την 31/12/2014 και 31/12/2015 αντίστοιχα, διατάξεις οι οποίες επιτάσσουν οι φορολογικώς εκπεστές αποσβέσεις παγίων να στο ιστορικό κόστος κτήσης των παγίων προσαυξημένο από το ενδεχόμενο κόστος προσηκόντων και βελτιώσεων, ενώ οι συσσωρευμένες αποσβέσεις του κάθε παγίου δεν επιτρέπεται να υπερβαίνουν το κόστος κτήσης αυτού. Αντίστοιχες διατάξεις προβλέπονται και από το άρθρο 24 του Ν.4172/2013 (Νέος Κ.Φ.Ε.).

Σύμφωνα δε με την παράγραφο 3 του άρθρου 15 του Ν.2882/2001, οποία τροποποιεί το τρίτο άρθρο του Ν. 2688/1999 προβλέπεται ότι:

"5. Η εκ της διαδικασίας της αυξήσεως του μετοχικού κεφαλαίου τυχόν προκύπτουσα υπεραξία, η οποία θα χρησιμοποιηθεί κατά την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου ή τη δημιουργία οποιουδήποτε ειδικού αποθεματικού, δεν υπόκειται σε οποιαδήποτε φορολογία κατά οποιαδήποτε χρονική περίοδο, περιλαμβανομένης και εκείνης του χρόνου λύσεως της εταιρείας. Προκειμένου περί υπολογισμού των εκπιπτόμενων από τα ακαθάριστα έσοδα αποσβέσεων επί της αξίας των εισφερόμενων παγίων περιουσιακών στοιχείων, βάσει των ισχυουσών διατάξεων, λαμβάνεται ως βάση η κατά τα ανωτέρω εκτιμηθείσα αξία κάθε παγίου περιουσιακού στοιχείου."

Από τους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία της ελεγχόμενης προκύπτουν τα κατωτέρω υπόλοιπα τα οποία δεν παρουσιάζουν κινήσεις κατά την διάρκεια των ελεγχόμενων φορολογικών ετών.

Κωδικός	Περιγραφή	Πιστωτικό Υπόλοιπο	%
.....	.....	14.783.565,66 €	13,28%
.....	.....	35.216.434,34 €	31,65%
.....	.....	61.282.225,52 €	55,07%
	ΣΥΝΟΛΟ	111.282.225,52 €	100,00%

Από επισκόπηση των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων της ελεγχόμενης από το 2001 και μετά δεν προκύπτει ότι διενεργήθηκε αύξηση μετοχικού κεφαλαίου με εισφορά μετρητών από τους μετόχους της ελεγχόμενης.

Περαιτέρω, από μελέτη της σχετικής έκθεσης αποτίμησης της επιτροπής του άρθρου 9 του Ν.2190/1920, που συντάχθηκε το 2001 κατά την μετατροπή της ελεγχόμενης από Ν.Π.Δ.Δ. σε Α.Ε., δεν προκύπτει η διαπίστωση για αποτίμηση των λοιπών στοιχείων του ενεργητικού, όπως αποθέματα, απαιτήσεις και ταμειακά διαθέσιμα, καθώς και των υποχρεώσεων σε αξίες αποκλίνουσες από την λογιστική αξία. Συνεπώς, οι όποιες διαφορές αποτίμησης κατά την μετατροπή της ελεγχόμενης από Ν.Π.Δ.Δ. σε Α.Ε., οφείλονται αποκλειστικά σε θετική αναπροσαρμογή της αξίας (υπεραξία) των υφιστάμενων παγίων κατά τον χρόνο μετατροπής της ελεγχόμενης.

Κατά συνέπεια των ανωτέρω, προκύπτει ότι οι διαφορές αποτίμησης που διαπιστώνονται με την έκθεση της επιτροπής του άρθρου 9 του Ν.2190/1920 και καταχωρήθηκαν στους λογαριασμούς της καθαρής θέσης της ελεγχόμενης και συγκεκριμένα στους λογαριασμούς επιμερίστικαν κατά το ποσό των 35.216.434,34 € ως αύξηση μετοχικού κεφαλαίου στον λογαριασμό και κατά το ποσό των 61.282.225,52 € το οποίο καταχωρήθηκε ως ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό κατά την προπαρατεθείσα διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.2882/2001 στον λογαριασμό 41.05.00, σύνολο 96.498.659,86 €. Δηλαδή, ποσοστό 13,28% της αξίας των συγκεκριμένων παγίων όπως αυτή έχει καταχωρηθεί στο μητρώο παγίων αντιστοιχεί στην αναπόσβεστη λογιστική τους αξία, ενώ το υπόλοιπο 86,72% αντιστοιχεί σε υπεραξία αποτίμησης σύμφωνα με την έκθεση αποτίμησης της επιτροπής του άρθρου 9 του Ν.2190/1920 και την διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.2882/2001.

Επισημαίνεται ότι την έκθεση της επιτροπής του άρθρου 9 του Ν.2190/1920 δεν προκύπτει εξατομικευμένα ανά πάγιο ή κατηγορία παγίων η αναπόσβεστη λογιστική αξία και η υπεραξία που προκύπτει από την αποτίμηση τους. [...]

Από όλα τα ανωτέρω συνάγεται πως κατ' εφαρμογή των διατάξεων της υποπαραγράφου Δ.2 του άρθρου 1 του Ν.4152/09-05-2013 η ελεγχόμενη δεν είχε το νόμιμο δικαίωμα κατά τα φορολογικά έτη 2017-2019 να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα της τα ποσά των αποσβέσεων που διενήργησε για τα πάγια που είχε καταχωρήσει στο μητρώο παγίων που τηρεί κατά την 01/02/2001 και όφειλε κατά συνέπεια να είχε προσθέσει τα ποσά των εν λόγω αποσβέσεων στις θετικές αναμορφώσεις της δήλωσης που υπέβαλε για τα αντίστοιχα φορολογικά έτη.

Τα ποσά αποσβέσεων που δεν αναμορφώθηκαν από την ελεγχόμενη κατ' εφαρμογή των διατάξεων διατάξεων της υποπαραγράφου Δ.2 του άρθρου 1 του Ν.4152/09-05-2013, στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρατίθενται στον κατωτέρω πίνακα:

Φορολογικό Έτος	2017	2018	2019
Ποσά Αποσβέσεων	1.543.923,90 €	1.349.677,95 €	1.310.970,09 €

Εναλλακτικώς, η ελεγχόμενη θα μπορούσε να είχε μεταφέρει στα έσοδα της χρήσης, με χρέωση του λογαριασμού "Ειδικό Αφορολόγητο Αποθεματικό" ποσό εσόδων ίσο με το ποσό των αποσβέσεων της κάθε χρήσης που αναλογούν στα εν λόγω πάγια, ώστε τα έσοδα να αντισταθμίσουν την επίπτωση της μη εκπέσιμης δαπάνης στα αποτελέσματα, τόσο λογιστικώς όσο και φορολογικώς.

Σε περίπτωση δε μελλοντικής διανομής ή κεφαλαιοποίησης μέρους ή και του συνόλου του πιστωτικού υπολοίπου του λογαριασμού "Ειδικό Αφορολόγητο Αποθεματικό" η ελεγχόμενη δύναται να αναμορφώσει αρνητικά ποσό μέγιστου ύψους 4.204.571,94 € που αντιστοιχεί στις διαφορές ελέγχου που διαπιστώνονται από τον παρόντα έλεγχο λόγω εφαρμογής των της υποπαραγράφου Δ.2 του άρθρου 1 του Ν.4152/09-05-2013.

Περαιτέρω, διαπιστώθηκε ότι τα πάγια με κωδικόπου αφορούν εκμισθωμένο κατασκευής 2005 με συνολικό κόστος κτήσης 3.510.952,20 € επί του οποίου διενεργούνται αποσβέσεις με συντελεστή 4%, τουτέστιν συνολικό ύψος ετήσιων αποσβέσεων 140.438,16 €, αποφέρει έσοδα από μισθώματα ύψους 44.964,08 €, 45.768,25 € και 51.933,56 € για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2017-2019 αντίστοιχα, δηλαδή το μοναδικό έσοδο προερχόμενο από το συγκεκριμένο πάγιο αντιστοιχεί περίπου στο 1/3 του μοναδικού άμεσου λειτουργικού κόστους που συνδέεται με αυτό και την διαφορά να συνιστά ζημιά που απομειώνει τα λογιστικά και φορολογικά αποτελέσματα. Με τα τρέχοντα επίπεδα εσόδων από μισθώματα το κόστος της επένδυσης αναμένεται να ανακτηθεί μετά από 78 έτη μίσθωσης, ορίζοντας υπερβολικά μακρύς, και αυτό χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η διαχρονική αξία του

χρήματος που ανέβαζε τον ορίζοντα ανάκτησης του κεφαλαίου της επένδυσης σε σημαντικά υψηλότερα επίπεδα. Από τα σχετικά στοιχεία που προσκομίστηκαν στον έλεγχο προκύπτει ότι η ελεγχόμενη με την υπ' αριθμόν σύμβαση και τις μεταγενέστερες συμπληρωματικές και τροποποιητικές συμβάσεις αυτής, ανέθεσε σε κατασκευαστική κοινοπραξία την μελέτη, κατασκευή, χρηματοδότηση και παραχώρηση εκμετάλλευσης για συμβατικό χρονικό ορίζοντα συνολικής διάρκειας 30 ετών στον οποίο συμπεριλαμβάνεται χρονικός ορίζοντας κατασκευής του έργου διάρκειας 28 μηνών, υπόγειου σταθμού πάρκινγκ συμβατικού μεγέθους 700 θέσεων, στον χώρο έμπροσθεν τουσυνολικού προϋπολογισμού 14.380.044,00 €.

Ως ίδια συμμετοχή της ελεγχόμενης ορίστηκε συμβατικά το ποσό των 4.108,60 € ανά θέση στάθμευσης που θα κατασκευαστεί, ενώ ως συμβατική αντιπαροχή για την παραχώρηση η ελεγχόμενη θα λαμβάνει κατά τα έτη λειτουργίας και εκμετάλλευσης του έργου από την ανάδοχο κοινοπραξία ποσοστό 7% επί των εσόδων του σταθμού υπόγειου πάρκινγκ.

Επιπλέον με την υπ' αριθμόν συμπληρωματική σύμβαση ανατέθηκαν στην ανάδοχο κοινοπραξία η εκτέλεση συμπληρωματικών εργασιών έναντι τιμήματος 524.000,00 €. Οι συγκεκριμένες συμπληρωματικές εργασίες σύμφωνα με την σύμβαση αφορούν την διαμόρφωση στον ισόγειο κοινόχρηστο χώρο πρασίνου, δηλαδή επι της οροφής του υπόγειου πάρκινγκ, χώρου επιφανείας 2.000 τετραγωνικών μέτρων περίπου προκειμένου ο τελευταίος να χρησιμοποιηθεί αποκλειστικά για την διεξαγωγή ειδικών εκθέσεων που διοργανώνονται στο και των λειτουργικών τους αναγκών όπως φορτοεκφόρτωση βαρέων, τεθωρακισμένων οχημάτων και μηχανημάτων, μη επιτρεπόμενης της χρήσης του χώρου ως parking.

Αφαιρουμένου του ποσού της συμπληρωματικής σύμβασης από το συνολικό καταχωρηθέν στο τηρούμενο μητρώο παγίων ποσό, ήτοι υπόλοιπο ποσό 2.986.952,20 €, προκύπτει ότι αυτό αντιστοιχεί σε κατασκευή 727 θέσεων parking.

Η συγκεκριμένη διαπιστωμένη ζημιά μπορεί να οφείλεται, είτε επειδή το έσοδο είναι υπερβολικά χαμηλό, είτε επειδή το κόστος κατασκευής ήταν υπερβολικά υψηλό, είτε σε συνδυασμό των δύο σε κάθε περίπτωση όμως επειδή η ζημιά δεν είναι οριακή, αντιθέτως, είναι σημαντική και συστηματική διαχρονικά, κατ' εφαρμογή της απόφασης η ζημιά που διαπιστωμένα αποφέρει το συγκεκριμένο πάγιο στα αποτελέσματα της ελεγχόμενης δεν δύναται να θεωρηθεί φορολογικώς εκπεστέα και προστίθεται στις λογιστικές διαφορές του ελέγχου.

Επιπροσθέτως, επειδή η συνολική κτιριακή εγκατάσταση του διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι τελεί σε καθεστώς αδράνειας ως εκτός παραγωγικής λειτουργίας πάγιο, καθώς και επειδή, μέρος της ανωτέρω διαπιστωθείσας ζημιάς ανάγεται στο συμπληρωματικό έργο της υπ' αριθμόν συμπληρωματικής σύμβασης, έργο το οποίο κατασκευάστηκε με σκοπό να εξυπηρετεί αποκλειστικώς τις λειτουργικές ανάγκες τουπου εφάπτεται του χώρου υπογείου parking, με κόστος κτήσης 524.000,00 €, κόστος το οποίο έχει ενσωματωθεί στο συνολικό καταχωρηθέν κόστος του με κωδικό μητρώου παγίου, οι ετήσιες αποσβέσεις του οποίου, υπολογιζόμενες με συντελεστή απόσβεσης 4%, ανέρχονται στο επίπεδο των 20.960,00 €, δεν λογίζονται ως φορολογικώς εκπιπόμενες για τον πρόσθετο λόγω ότι σχετίζονται με εκτός παραγωγικής λειτουργίας αδρανές πάγιο.

Λόγω του μεγάλου μεγέθους του μητρώου παγίων της ελεγχόμενης, παραδόθηκαν με αποστολή ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στην ελεγχόμενη επιχείρηση τα σχετικά ηλεκτρονικά αρχεία excel ανά ελεγχόμενη χρήση με τους αναλυτικούς υπολογισμούς, τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν και τις διαφορές που διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο, διακριτά ανά πάγιο καταχωρημένο στο μητρώο, με συνοπτική αιτιολόγηση έκαστης διαφοράς ανά κωδικό παγίου

Τα συνολικά ποσά που προσθέτει ο έλεγχος στις λογιστικές διαφορές ως παραβάσεις των διατάξεων των άρθρων 21, 22 και 24 του Ν.4172/2013 παρατίθενται στον κατωτέρω πίνακα ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος.

Λογ.	Περιγραφή	2017	2018	2019
.....		3.577.454,04 €	3.252.243,27 €	3.002.178,39 €

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου «λόγω του μεγάλου πλήθους παγίων της ελεγχόμενης αλλά και του συνεπαγόμενου όγκου δεδομένων προς ανάλυση, ο έλεγχος ζήτησε και έλαβε το τηρούμενο μητρώο παγίων από την ελεγχόμενη σε ηλεκτρονική μορφή (αρχείο excel) για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2017-2019» ενώ στη σελίδα 68 της ίδιας αναφέρεται ότι «λόγω του μεγάλου μεγέθους του μητρώου παγίων της ελεγχόμενης, παραδόθηκαν με αποστολή ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στην ελεγχόμενη επιχείρηση τα σχετικά ηλεκτρονικά αρχεία excel ανά ελεγχόμενη χρήση με τους αναλυτικούς υπολογισμούς, τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν και τις διαφορές που διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο, διακριτά ανά πάγιο καταχωρημένο στο μητρώο, με συνοπτική αιτιολόγηση έκαστης διαφοράς ανά κωδικό παγίου». Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη αποτελεσματικής άσκησης του δικαιώματος της Εταιρείας σε προηγούμενη ακρόαση εν όψει της μη συγκοινοποίησης από την ελεγκτική αρχή πληροφοριών αναφορικά με τα πάγια, την απόσβεση των οποίων θεώρησε ως μη φορολογικά αναγνωρίσιμη προβάλλεται αβάσιμα.

Επειδή η προσφεύγουσα επιχείρηση, ούτε κατά τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου, αλλά ούτε και με την παρούσα προσφυγή της δεν παρέχει ουδεμία ουσιαστική τεκμηρίωση ως προς τους λόγους που της επιτρέπουν νομίμως να διατηρεί αμετάβλητα τα πιστωτικά υπόλοιπα από σχηματισθείσες σε προηγούμενες χρήσεις προβλέψεις των υπολογαριασμών του Λογ. της Γενικής Λογιστικής και να μην τα μεταφέρει ως έσοδα στον Λογ. της Γενικής Λογιστικής.

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα επιχείρηση που αμφισβητεί τις προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού φόρου και, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ΚΦΔ, φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας αυτών επαναλαμβάνει τις αιτιάσεις που προέβαλε κι ενώπιον του ελέγχου με το υπ' αριθ. απαντητικό υπόμνημά της επί του υπ' αριθ. Σημειώματος Διαπιστώσεων του, επί των οποίων ο έλεγχος έχει λάβει θέση αιτιολογημένα και εκτενώς στις σελίδες 110 έως 128 της οικείας έκθεσης ελέγχου, ενώ δεν προσκομίζει κανένα νεότερο στοιχείο που να διαφοροποιεί τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου του ΚΕΜΕΕΠ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης, ΑΦΜ, και την επικύρωση της με αριθμό Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ.

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

Φορολογικό έτος 01/01/2017- 31/12/2017:

Χρεωστικό ποσό	3.377.310,16 €
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	1.688.655,08 €
Συνολικό ποσό για καταβολή	5.065.965,24 €

(Ως η με αριθμό Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ)

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

Ακριβές Αντίγραφο

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης

Επίλυσης Διαφορών

Η Προϊστάμενη της

Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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