



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 14.5.2024

Αριθμός απόφασης: 1429

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

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 10440 – Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 160452

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 κατά της με αριθμό Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, 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 01/01/2018 - 31/12/2018, 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 01/01/2018 – 31/12/2018, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 986.753,02 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ύψους 98.675,30 €, ήτοι συνολικό ποσό 1.085.428,32 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος προσδιόρισε τα φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας στο ποσό των 52.296.991,70 €, έναντι του 48.894.395,07 € βάσει δήλωσης, καθώς δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση δαπάνες, συνολικού ποσού 3.402.596,63 €, ως κάτωθι:

Λογ.	Περιγραφή	Ποσό
.....		2.086,05 €
.....		6.396,89 €
.....		6.436,80 €
.....		13.524,35 €
.....		3.252.243,27 €
.....		121.909,27 €
ΣΥΝΟΛΟ		3.402.596,63 €

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 μη αναγνώριση περιλαμβανόμενων στον λογ/μό αποσβέσεων (λογ. διαφορά ύψους 3.252.243,27 ευρώ), οι οποίες αναλύονται ως εξής:

Μη αναγνωριζόμενες αποσβέσεις φορ. έτους 2018		
1		84.934,08 €
2		126.758,09 €
3		526.270,20 €
4		1.069.933,04 €
5		94.....9,91 €
6		1.349.677,95 €
ΣΥΝΟΛΟ:		3.252.243,27 €

- 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.

2. Ως προς την αποδιδόμενη εσφαλμένη μεταφορά δεδομένων βιβλίων στη φορ. δήλωση (λογ. διαφορά ύψους € 121.909,27) η οποία αναλύεται ως εξής:

ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΑΡΙΘΜΗΤΙΚΩΝ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ ΟΡΙΣΤΙΚΟΥ ΙΣΟΖΥΓΙΟΥ ΜΕ ΤΗ ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΤΟΥΣ 2018		
Φορολογική δήλωση (Εντυπο Ν)	Κέρδη Ισολογισμού βάσει ΔΛΠ (Κωδ. 116)	42.332.513,57 €
	Διαφορές Λογιστικής – Φορολογικής Βάσης (Κωδ. 118 – 119 / Πίνακας Ε του Ε3)	4.655.557,78 €
	Φορολογικά Κέρδη (Κωδ. 016)	46.988.071,35 €
Ισοζύγιο	Καθαρό αποτέλεσμα χρήσης βάσει ισοζυγίου ΕΛΠ που συνετάγη από τον έλεγχο	47.109.980,62 €
Διαφορά Δήλωσης – Ισοζυγίου		121.909,27 €

Εντούτοις, η εξαγωγή ως λογιστικής διαφοράς της κατά τα ανωτέρω θετικής απόκλισης μεταξύ ισοζυγίου και φορολογικής δήλωσης εμπεριέχει σημαντικό λογικό άλμα, αφού εκκινεί από την εσφαλμένη παραδοχή ότι το καθαρό αποτέλεσμα χρήσης εξήχθη από το συνταχθέν από την Εταιρεία οριστικό ισοζύγιο της χρήσης αυτής. Εντούτοις:

- αφενός η Εταιρεία δεν τηρεί τα βιβλία της βάσει ΕΛΠ (αλλά ΔΛΠ, δεδομένου ότι τυγχάνει και εισηγμένη στο ΧΑΑ), με αποτέλεσμα να μην συντάσσει οριστικό ισοζύγιο χρήσης βάσει ΕΛΠ,
- αφετέρου το υπό κρίση οριστικό ισοζύγιο χρήσης βάσει ΕΛΠ συνετάγη κατά τρόπο παντελώς αυθαίρετο από την ελεγκτική αρχή, η οποία για το σκοπό αυτό δεν έλαβε υπ' όψιν της καταχωρισμένα ποσά σε μεταβατικούς λογαριασμούς της Εταιρείας.

3. Ως προς τη μη αναγνώριση του περιλαμβανόμενου στον λογ/μό, εν αντιθέσει με τους ισχυρισμούς του ελέγχου, οι υπό κρίση δαπάνες ουδόλως συνιστούν δαπάνες ανάπτυξης. Τούτο, δε, διότι, δια της πραγματοποίησης ταξιδιωτικών εξόδων, εξόδων συμβούλων καθώς κι εξόδων εκπαίδευσης προσωπικού δεν επέρχεται «εφαρμογή ευρημάτων έρευνας ή άλλης γνώσης σε ένα πλάνο ή σχέδιο για την εφαρμογή των νέων ή ουσιωδώς βελτιωμένων υλικών, εργαλείων, προϊόντων, διαδικασιών, συστημάτων ή υπηρεσιών, πριν την έναρξη της παραγωγής ή χρήσης αυτών». Ως εκ τούτου, οι υπό κρίση δαπάνες δεν εμπίπτουν στην έννοια των δαπανών ανάπτυξης, κατ' άρθρο 18 παρ. 1 ΕΛΠ και, συνεπώς, δύνανται να εκπέσουν ως έξοδο κατά τη χρήση που πραγματοποιήθηκαν.

4. Ως προς τη μη αναγνώριση του περιλαμβανόμενου στον λογ/μό 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 63.000,00 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 (δώρα) 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 εκπιπτόμενες 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 εκπιπτόμενες 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, στην ΠΟΛ 1113/2015, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α'), ορίζεται αναφορικά με το χρόνο έκπτωσης των δαπανών ότι:

«[...] 3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48.

Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής. [...]

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους. [...]

Επειδή, στην διάταξη της παραγράφου 8 του άρθρου 17 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι:

«8. Γεγονότα που έγιναν εμφανή μετά τη λήξη της περιόδου (ημερομηνία αναφοράς), αλλά πριν από την ημερομηνία κατά την οποία το αρμόδιο όργανο εγκρίνει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις για δημοσιοποίηση, αναγνωρίζονται στην κλειόμενη περίοδο, εφόσον αναφέρονται σε συνθήκες που υπήρχαν στο τέλος αυτής της περιόδου και επηρεάζουν τα κονδύλια του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων.»

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε.2064/2022, με θέμα «Συμπλήρωση της ΠΟΛ.1113/2015 αναφορικά με τη φορολογική μεταχείριση των δαπανών που εμπίπτουν στις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 17 του ν.4308/2014 (Α'251)»:

«5. Ενόψει των ανωτέρω, διευκρινίζεται ότι ειδικά για τις δαπάνες οι οποίες με βάση τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 17 του ν. 4308/2014, επηρεάζουν τα κονδύλια της κατάστασης αποτελεσμάτων της κλειόμενης περιόδου, λόγω γεγονότων που έγιναν εμφανή μετά τη λήξη της περιόδου αλλά πριν την έγκριση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από το αρμόδιο όργανο, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους που αφορούν. [...]

Στην περίπτωση που συντρέχει θέμα εφαρμογής των πιο πάνω διατάξεων του ν.4308/2014 και το αρμόδιο όργανο για την έγκριση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων συνέρχεται μετά την καταληκτική προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, η έκπτωση των υπόψη δαπανών θα πραγματοποιηθεί με την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης, εφαρμοζομένων των διατάξεων του ν.4174/2013.»

Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι:

«1. Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών και οι διορθώσεις λαθών αναγνωρίζονται αναδρομικά με τη διόρθωση:

α) Των λογιστικών αξιών των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης, για τη σωρευτική επίδραση της μεταβολής κατά την έναρξη και λήξη της συγκριτικής και της τρέχουσας περιόδου, και

β) των εσόδων, κερδών, εξόδων και ζημιών, όσον αφορά την επίδραση επί των λογιστικών μεγεθών της συγκριτικής περιόδου.

2. Οι μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων αναγνωρίζονται στην περίοδο στην οποία διαπιστώνεται ότι προκύπτουν και επηρεάζουν αυτή την περίοδο και μελλοντικές περιόδους, κατά περίπτωση. Οι αλλαγές αυτές δεν αναγνωρίζονται αναδρομικά.

3. Η διόρθωση των λαθών διενεργείται άμεσα κατά τον εντοπισμό τους.»

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε.2228/2021, με θέμα «Χρόνος υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων σε περίπτωση διόρθωσης λάθους, κατά τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4308/2014 (Α' 251) ή του ΔΛΠ 8, κατά περίπτωση»:

«7. Στην υπηρεσία μας έχουν υποβληθεί ερωτήματα σχετικά με τη δυνατότητα υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και την επιστροφή εξ αυτής πιστωτικού υπολοίπου, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, όταν, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4308/2014 ή του ΔΛΠ 8, κατά περίπτωση, ένα λάθος διορθώνεται μόνο στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία του έτους που διαπιστώνεται και όχι σε αυτά που αφορά, με αποτέλεσμα να υπάρχει ασυνέπεια των φορολογικών και των λογιστικών δεδομένων στα προηγούμενα φορολογικά έτη / χρήσεις που το λάθος αφορά.

8. Σύμφωνα με τις αριθμ. γνωμοδοτήσεις του Συμβουλίου Λογιστικής Τυποποίησης της ΕΛΤΕ, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4308/2014 όσο και τις διατάξεις του ΔΛΠ 8 που είναι ταυτόσημες, η διόρθωση ενός λάθους γίνεται κατά τον χρόνο που αυτό διαπιστώνεται και αποτυπώνεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις του έτους αυτού. Παρά το γεγονός ότι το λάθος που διαπιστώθηκε αφορά σε προηγούμενη ή προηγούμενες χρήσεις και οι σχετικές επιπτώσεις παρουσιάζονται αναδρομικά στις οικονομικές καταστάσεις, οι λογιστικές εγγραφές της διόρθωσης καταχωρίζονται πάντοτε στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία, την ημερομηνία που γίνεται η διόρθωση με επισήμανση ότι αφορούν διορθώσεις προηγούμενων χρήσεων. Για τη διόρθωση λάθους που έλαβε χώρα σε χρήση προγενέστερη της έναρξης της συγκριτικής περιόδου, απαιτείται διόρθωση σωρευτικά των υπολοίπων έναρξης και λήξης του ισολογισμού της συγκριτικής περιόδου. Συνεπώς τα

λογιστικά αρχεία της χρήσης που αφορά το λάθος δεν διορθώνονται. Εξάλλου, τροποποίηση των λανθασμένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων των προηγούμενων χρήσεων οπότε έγινε το λάθος δεν προβλέπεται από το άρθρο 28 του ν. 4308/2014.

9. Κατόπιν των ανωτέρω, με την παρούσα διευκρινίζεται ότι είναι επιτρεπτή η συνεπεία διόρθωσης λάθους κατά τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4308/2014 ή του ΔΛΠ 8, κατά περίπτωση, υποβολή εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 19 του ΚΦΔ, στο φορολογικό έτος που αυτό αφορά, με την επιβολή των προβλεπόμενων κυρώσεων, με σκοπό την ορθή απεικόνιση των φορολογικών δεδομένων του έτους αυτού. Η απόκλιση μεταξύ των δεδομένων της φορολογικής δήλωσης και των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και λογιστικών αρχείων του έτους που το λάθος αφορά, αποκαθίσταται στο φορολογικό έτος που το λάθος διαπιστώνεται, αφενός με την αποτύπωσή του στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις του έτους αυτού και αφετέρου, με την αποτύπωση των επιπτώσεων του λάθους στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της συγκριτικής περιόδου. Τούτο διότι, αν και με βάση τις λογιστικές αρχές και διατάξεις η διόρθωση ενός λάθους πραγματοποιείται στο χρόνο που διαπιστώνεται χωρίς διόρθωση των λογιστικών αρχείων και τροποποίηση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της χρήσης που το λάθος αφορά, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 8 του ΚΦΕ καθιερώνεται ως βασική φορολογική αρχή το σύστημα της δεδουλευμένης βάσης, ως προς το χρόνο απόκτησης του εισοδήματος και η αυτοτέλεια των χρήσεων. Εξάλλου, η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 19 του ΚΦΔ δεν συναρτάται από τις εντός του χρόνου των προθεσμιών των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 6 του ν. 4308/2014 παρεμβάσεις στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και τα λογιστικά αρχεία, και περαιτέρω καμία διάταξη δεν περιορίζει το δικαίωμα της υποβολής τροποποιητικής δήλωσης κατά τις διατάξεις του άρθρου 19 του ΚΦΔ στις προθεσμίες που ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 4308/2014.

10. Για την εφαρμογή των αναφερομένων ανωτέρω, τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που υποβάλλουν τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος συνεπεία διόρθωσης λάθους, κατά τα ανωτέρω, για τη δικαιολόγηση της απόκλισης μεταξύ των δεδομένων της τροποποιητικής δήλωσης και των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, αναφέρουν στις «Σημειώσεις του Φορολογούμενου» της «Κατάστασης Οικονομικών Στοιχείων από Επιχειρηματική Δραστηριότητα» (έντυπο Ε3) τον λόγο στον οποίο οφείλεται η απόκλιση, καθώς και τον χρόνο που έγινε η διόρθωση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και περαιτέρω, φυλάσσουν στο αρχείο τους τα στοιχεία που τεκμηριώνουν τη διόρθωση του λάθους. Επισημαίνεται, τέλος, ότι τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει από την κατά τα ανωτέρω υποβαλλόμενη τροποποιητική δήλωση επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 42 και 53 του ΚΦΔ.»

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 63.000,00 € για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2018 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 2018			
Ονοματεπώνυμο Εργαζομένου	Αριθμός Εξοφλήσεων με Μετρητά	Μηνιαίες Καθαρές Αποδοχές	Ποσό Προς Αναμόρφωση
.....	1	4.601,78 €	4.601,78 €
.....	6	8.992,..... €	53.955,94 €
.....	1	4.687,50 €	4.687,50 €
.....	1	6.151,67 €	6.151,67 €
ΣΥΝΟΛΟ			69.396,89 €
ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΕΙΣ ΔΗΛΩΣΗΣ			-63.000,00 €
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ			6.396,89 €

2. 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 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 προσauξημένο από το ενδεχόμενο κόστος προσθηκών 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 πάγιων 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,..... €	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 λογαριασμούςεπιμερίστικαν 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 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 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 κωδικό που αφορούν εκμισθωμένο υπόγειο πάρκινγκ 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 του συνολικού 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 ανάδοχη κοινοπραξία ποσοστό 7% επί των εσόδων του σταθμού υπόγειου πάρκινγκ.

Επιπλέον με την υπ' αριθμόν 128/20-10-2003 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 ΔΕΔ 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 του Εκθεσιακού Κέντρου το ΟΛΠ που 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 εκπιπτόμενες 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 €

3. Διαπιστώθηκε πως η ελεγχόμενη καταχωρεί τις συναλλαγές της στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία βάσει των κανόνων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) με την τυποποίηση των λογαριασμών του ΠΔ 1123/1980 (Ε.Γ.Λ.Σ.).

Επειδή η ελεγχόμενη ως εισηγμένη εταιρία στο Χρηματιστήριο της Αθήνας υποχρεούται να δημοσιεύει οικονομικές καταστάσεις βάσει των κανόνων των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, στα υπόλοιπα των ισοζυγίων των λογαριασμών που τηρεί και καταχωρεί πρωτογενώς της συναλλαγές της βάσει των κανόνων του Ν.4308/2014 διενεργεί αναπροσαρμογές ώστε να καταλήξει στα υπόλοιπα λογαριασμών βάσει των κανόνων των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και να συντάξει τις οικονομικές της καταστάσεις που δημοσιεύει.

Επισημαίνεται ότι η ελεγχόμενη αν και δημοσιεύει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τους κανόνες των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, δεν εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, εφόσον καταχωρεί πρωτογενώς τις συναλλαγές της στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία βάσει των κανόνων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ενώ δεν διαπιστώνεται ότι συντάσσει ή δημοσιεύει πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.

Στον κατωτέρω πίνακα παρατίθενται τα δεδομένα των τηρούμενων λογιστικών αρχείων της ελεγχόμενης σε σύγκριση με τα δεδομένα των Δηλώσεων Φορολογίας Εισοδήματος που υπέβαλε.

Σύγκριση αριθμητικών δεδομένων λογιστικών αρχείων με τις υποβληθείσες Δηλώσεις Εισοδήματος			
Φορολογικά έτη	2017	2018	2019
.....	21.186.804,06 €	42.332.513,57 €	47.606.299,63 €
.....	- 5.....1.752,60 €	4.655.557,78 €	6.384.339,94 €
.....	15.525.051,46 €	46.988.071,35 €	53.990.639,57 €
.....	14.548.321,74 €	47.109.980,62 €	53.497.936,19 €
Διαφορά	-976.729,72 €	121.909,27 €	-492.703,38 €

Τα φορολογικά κέρδη στον κωδικό 016 της δήλωσης θα πρέπει να ταυτίζονται με τα καθαρά αποτελέσματα χρήσης όπως αυτά προκύπτουν από τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία της ελεγχόμενης, ενώ στους κωδικούς 118-119 δηλώνονται οι θετικές και αρνητικές διαφορές ανάμεσα ΔΛΠ και ΕΛΠ. Στον ανωτέρω πίνακα διαπιστώνονται διαφορές, αρνητικές διαφορές για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2017 και 2019, ενώ για το 2018 η διαφορά είναι θετική.

Σύμφωνα με διευκρινήσεις που ζητήθηκαν και παρασχέθηκαν από την ελεγχόμενη, οι διαφορές που διαπιστώνονται ανωτέρω, είναι επιπλέον προσωρινές διαφορές λογιστικής βάσει ΕΛΠ και φορολογικής βάσης. Οι προσωρινές διαφορές Λογιστικής – Φορολογικής Βάσης αφορούν συγκεκριμένες περιπτώσεις δαπανών που είναι λογιστικώς εκπεστές βάσει των διατάξεων του Ν.4308/2014 σε συμμόρφωση με τις βασικές λογιστικές αρχές του δεδουλευμένου, της αυτοτέλειας των χρήσεων και της συσχέτισης εσόδων και εξόδων, αλλά προσωρινώς δεν είναι φορολογικώς εκπεστές βάσει των διατάξεων του Ν.4172/2013. Συνήθεις περιπτώσεις τέτοιων διαφορών αφορούν την διενέργεια και λογιστική έκπτωση αποσβέσεων με συντελεστές διαφορετικούς από τους προβλεπόμενους στο άρθρο 24 του Ν.4172/2013, ή την φορολογική έκπτωση φόρων και ασφαλιστικών εισφορών που είναι επιτρεπτή σε ταμειακή βάση, δηλαδή κατά τον χρόνο εξόφλησης αυτών, σύμφωνα με τις διατάξεις του ίδιου νόμου, περιπτώσεις όμως που δεν διαπιστώνεται να συντρέχουν στην υπό κρίση ελεγχόμενη επιχείρηση.

Η ελεγχόμενη στις διευκρινίσεις της ισχυρίζεται ότι οι συγκεκριμένες προσωρινές διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης ανάγονται σε μεταβολές στα υπόλοιπα μεταβατικών λογαριασμών παθητικού, λόγω καθυστερημένης λήψης ή και καταχώρησης των σχετικών τιμολογίων δαπανών.

Επειδή, ο λογιστικός χειρισμός καταχωρήσεων μέσω μεταβατικών λογαριασμών ενεργητικού και παθητικού αποσκοπεί στην ορθή απεικόνιση των συναλλαγών στην βάση των βασικών λογιστικών αρχών του δεδουλευμένου, της αυτοτέλειας των χρήσεων και της συσχέτισης εσόδων και εξόδων.

Επειδή, η χρήση προσωρινών διαφορών Λογιστικής – Φορολογικής Βάσης δεν συνιστά μέσο αδικαιολόγητης μετάθεσης φορολογητέας ύλης στο μέλλον, αντιθέτως η ελεγχόμενη θα πρέπει να είναι σε θέση να τεκμηριώνει επαρκώς την ορθή και σύννομη εφαρμογή τους.

[...], σε κάθε χρήση η επιχείρηση οφείλει να καταχωρεί και να εκπίπτει λογιστικώς και φορολογικώς, δεδουλευμένες δαπάνες στην βάση των διαθέσιμων δικαιολογητικών, για παράδειγμα, συμβάσεις αγορών ή παροχής υπηρεσιών, ποσά δαπανών που ενέχουν ακόμα και τον χαρακτήρα της εκτίμησης, σε χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 2 και 6 και σε πίστωση των μεταβατικών λογαριασμών παθητικού 56.01 “έξοδα χρήσεως δεδουλευμένα” ή και 56.02 “αγορές υπό τακτοποίηση” εφόσον το σχετικό τιμολόγιο του προμηθευτή ή παρόχου καταχωρείται εντός της επόμενης χρήσης. Σε περίπτωση δε που υφίστανται αποκλίσεις μεταξύ της χρεωθείσας δαπάνης και της αξίας του ληφθέντος τιμολογίου, υφίσταται η υποχρέωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης.

Ο συγκεκριμένος χειρισμός που προβλέπεται από τις προπαρατεθείσες διατάξεις δεν καταστρατηγεί τις βασικές λογιστικές αρχές του δεδουλευμένου, της συσχέτισης εσόδων και εξόδων καθώς και της αυτοτέλειας των χρήσεων, ούτε τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 21 και της περίπτωσης γ' του άρθρου 22 του Ν.4172/2013.

Κατά συνέπεια, εφόσον έχει εφαρμοστεί ο ορθός λογιστικός χειρισμός, δεν συντρέχει νόμιμη δικαιολογία για προσωρινές διαφορές Λογιστικής (ΕΛΠ)-Φορολογικής Βάσης στους κωδικούς 118-119 της δήλωσης. Επειδή, διαπιστώνεται πως η ελεγχόμενη με την συγκεκριμένη πρακτική που εφαρμόζει κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2018 μεταθέτει φορολογητέα ύλη συνολικού ποσού 121.909,27 €, σε μελλοντικές χρήσεις με άμεση συνέπεια την αναβολή του οφειλόμενου φόρου, ενώ είναι αδύνατον για τον έλεγχο να ταυτοποιήσει συγκεκριμένες εγγραφές ή παραστατικά και να τα συσχετίσει με το ανωτέρω ποσό, αυτό προστίθεται στις λογιστικές διαφορές του ελέγχου, ως παράβαση των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 21 και της περίπτωσης γ' του άρθρου 22 του Ν.4172/2013.

4. Διαπιστώθηκε η καταχώρηση δαπανών κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2018 και 2019 στον λογαριασμό συνολικού ύψους 13.524,35 € και 123.415,36 € αντιστοίχως. Τα συγκεκριμένα ποσά διαπιστώνεται ότι αφορούν δαπάνες όπως, ταξιδιωτικά έξοδα, δαπάνες συμβούλων, δαπάνες εκπαίδευσης προσωπικού χρηστών του υπό εγκατάσταση μηχανογραφικού συστήματος SAP, που σχετίζονται άμεσα με την εγκατάσταση και λειτουργία του πληροφοριακού συστήματος SAP που ολοκλήρωσε η ελεγχόμενη εντός του 2019, οπότε και ξεκίνησε να έχει παραγωγική λειτουργία τον Ιούλιο του 2019.

Επειδή οι ανωτέρω περιπτώσεις δαπανών αφορούν την πρόσκτηση και ανάπτυξη παγίων στοιχείων του ενεργητικού της ελεγχόμενης, που αποφέρουν οφέλη από την παραγωγική τους λειτουργία σε πολλαπλές μελλοντικές χρήσεις, καθώς παράγοντας κρίσιμης σημασίας για την ομαλή και αποδοτική παραγωγική λειτουργία ενός νέου μηχανογραφικού συστήματος είναι η επαρκής εκπαίδευση του προσωπικού που θα το χειρίζεται, κατά συνέπεια, θα έπρεπε να υπόκεινται σε πολυετή απόσβεση, άρα να είχαν αχθεί σε χρέωση του Λογαριασμού της Γενικής Λογιστικής μαζί με τις λοιπές σχετικές δαπάνες εγκατάστασης του μηχανογραφικού συστήματος SAP και να είχαν καταχωρηθεί επίσης στο μητρώο παγίων της

ελεγχόμενης και όχι να αποσβεστούν ολοσχερώς ως λειτουργικές δαπάνες εντός της χρήσης που αυτές οι δαπάνες έλαβαν χώρα.

Άλλωστε τόσο οι διατάξεις του άρθρου Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) όσο και οι διατάξεις των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων – Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, επιτάσσουν να καταχωρούνται σε χρέωση λογαριασμών παγίων όλα τα σχετικά άμεσα έξοδα που απορροφά ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο μέχρι αυτό να επέλθει σε κατάσταση πλήρους παραγωγικής λειτουργίας. [...]

Δεδομένου ότι τα λογιστικά αποτελέσματα επηρεάζουν άμεσα το φορολογητέο εισόδημα, καθώς συνιστούν την αφετηρία για τον τελικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος κάθε επιχείρησης, εμπίπτει στην αρμοδιότητα του φορολογικού ελέγχου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 23 του Ν.4987/2022 να ελέγχει και να διαπιστώνει αν ο προσδιορισμός των λογιστικών αποτελεσμάτων έλαβε χώρα σε πλήρη συμμόρφωση με τα λογιστικά πρότυπα και τις διατάξεις νόμου που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.

Επειδή, η αναγνώριση και καταχώρηση κεφαλαιακών δαπανών ως λειτουργικών δεν συνιστά ορθό και σύννομο λογιστικό χειρισμό, καθώς διενεργείται κατά προφανή παράβαση των βασικών λογιστικών αρχών του δεδουλευμένου, της αυτοτέλειας των χρήσεων και της συσχέτισης εσόδων και εξόδων με αποτέλεσμα την εμφάνιση μειωμένων λογιστικών και φορολογικών αποτελεσμάτων για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2017-2018-2019 και την μετάθεση φορολογητέας ύλης στο μέλλον όπου ενδεχομένως να φορολογηθεί με διαφορετικούς φορολογικούς συντελεστές από τους ισχύοντες κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη. Κατά συνέπεια όλων των ανωτέρω, προστίθενται στις λογιστικές διαφορές του ελέγχου ως παράβαση του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Ν.4308/2014 τα ποσά που παρουσιάζονται στον κατωτέρω πίνακα διακριτά ανά λογαριασμό Γενικής Λογιστικής και ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος.

Επειδή η εκκίνηση της παραγωγικής λειτουργίας του πληροφοριακού συστήματος SAP έλαβε χώρα την 01/07/2019 ο έλεγχος αναγνωρίζει ως εκπιπόμενη δαπάνη το ποσό των 11.411,64 € που αναλογεί στις αποσβέσεις 5 μηνών του 2019 επί του ποσού των διαφορών του λογαριασμού

Λογαριασμός	Περιγραφή	2017	2018	2019
.....		600.000,00 €		
.....			13.524,35 €	123.415,36 €
				-11.411,64 €
ΣΥΝΟΛΟ		600.000,00 €	13.524,35 €	112.003,72 €

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 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.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς 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 01/01/2018- 31/12/2018:

Χρεωστικό ποσό	986.753,02 €
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	98.675,30 €
Συνολικό ποσό για καταβολή	1.085.428,32 €

(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

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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