



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 14.5.2024

Αριθμός απόφασης: 1423

**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 01/01/2019 - 31/12/2019, 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 01/01/2019 - 31/12/2019, 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 01/01/2019 – 31/12/2019, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 849.106,36 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ύψους 424.553,18 €, ήτοι συνολικό ποσό 1.273.659,54 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος προσδιόρισε τα φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας στο ποσό των 60.403.447,42 €, έναντι του 56.865.504,25 € βάσει δήλωσης, καθώς δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση δαπάνες, συνολικού ποσού 3.537.943,17 €, ως κάτωθι:

Λογ.	Περιγραφή	2019
.....		26.162,24 €
.....		6.436,80 €
.....		2.381,57 €
.....		59.191,71 €
.....		112.003,72
.....		3.002.178,39 €
.....		299.948,40 €
.....		29.640,34 €
ΣΥΝΟΛΟ		3.537.943,17 €

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 3.002.178,39 ευρώ), οι οποίες αναλύονται ως εξής:

Μη αναγνωριζόμενες αποσβέσεις φορ. έτους 2019		
1		6.....5,03 €
2		161.489,07 €
3		507.639,23 €
4		926.910,39 €
5		88.504,53 €

6		1.310.970,09 €
ΣΥΝΟΛΟ:		3.002.178,39 €

• 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 μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων στο συμφωνηθέν αντάλλαγμα για τη μεταφορά της

• Ύπαρξη αξιόπιστων εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων, λόγω διενέργειας μειοδοτικού διαγωνισμού

• Η ελεγκτική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης της ανεπάρκειας των προσκομιζόμενων από την Εταιρεία συγκριτικών στοιχείων

• Εσφαλμένες οι κρίσεις της ελεγκτικής αρχής περί μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων

• Το πλοίο που μετέφερε την πλωτή δεξαμενή εμπίπτει στην κατηγορία των και όχι στην κατηγορία των βαρέων πολλαπλών χρήσεων, όπως εσφαλμένα επικαλείται η ελεγκτική αρχή.

• Επικουρικά: Ακόμη κι αν το πλοίο που μετέφερε τηνενέπιπτε στην κατηγορία των βαρέων πολλαπλών χρήσεων, οι εντεύθεν συλλογισμοί της ελεγκτικής αρχής τυγχάνουν ομοίως εσφαλμένοι.

3. Ως προς τη μη αναγνώριση του περιλαμβανόμενου στον λογ/μό κονδυλίου «Έξοδα για το» (λογ. διαφορά ύψους € 112.003,72), 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. Επικουρικώς: Εσφαλμένος υπολογισμός του καταλογισθέντος προστίμου (κατ' άρθρο 58 ΚΦΔ). Λαμβάνοντας υπ' όψιν τα προκύπτοντα στοιχεία βάσει της κοινοποιηθείσας υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορ. έτους 2019, προκύπτουν τα ακόλουθα (ποσά σε ευρώ):

Φόρος που οφείλεται βάσει δήλωσης (Α)	Φόρος που οφείλεται δυνάμει ελέγχου (Β)	Διαφορά φόρου (Γ)	Ποσοστό διαφοράς επί συνολικού φόρου (Γ/Α)
13.647.721,02	14.496.827,38	849.106,36	6,22%

Κατά συνέπεια, ο ορθός υπολογισμός στην προκειμένη περίπτωση του επιβαλλόμενου κατ' άρθρο 58 ΚΦΔ προστίμου έχει ως εξής:

Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ = διαφορά φόρου X 10%

Αντ' αυτού, η ελεγκτική αρχή υπολογίζει το πρόστιμο του άρθρου 58 ΚΦΔ με ποσοστό 50% επί του προκύψαντος φόρου (αντί του ορθού 10%), με αποτέλεσμα ο επιβαλλόμενος από τη φορολογική αρχή φόρος να υπολογίζεται στο ποσό των (€849.106,36 + 424.553,18 =) € **1.273.659,54**, ενώ σύμφωνα με την ανωτέρω ορθή επιμέτρηση, ο επιβλητέος φόρος θα έπρεπε να ανέρχεται στο ποσό των (€849.106,36 + 84.910,64 =) € **934.017,00**.

Σημειώνεται ότι, όπως προκύπτει από τον προαναφερθέντα Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό, η ελεγκτική αρχή φαίνεται να λαμβάνει υπ' όψιν της τα κατωτέρω αριθμητικά δεδομένα:

Φόρος που οφείλεται βάσει δήλωσης (Α)	Φόρος που οφείλεται δυνάμει ελέγχου (Β)	Διαφορά φόρου (Γ)	Ποσοστό διαφοράς επί συνολικού φόρου (Γ/Α)
55.535,54	904.641,90	849.106,36	1.528,94%

Εντούτοις, ο κατά τα ανωτέρω υπολογισμός της ελεγκτικής αρχής είναι σε κάθε περίπτωση απορριπτέος ως αντιτιθέμενος στο γράμμα της θεσπίζουσας το υπό κρίση πρόστιμο διάταξης νόμου (άρθρο 58 ΚΦΔ), σύμφωνα με την οποία προκειμένου να διαπιστωθεί το ύψος του προστίμου θα πρέπει να συγκρίνεται (α) το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση με (β) το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Εν προκειμένω, σύμφωνα με όσα προκύπτουν από τα αναγραφόμενα στη δεύτερη σελίδα του Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού για το φορ. έτος 2019, την οποία συνέταξε η ίδια η ελεγκτική αρχή, η φορολογική υποχρέωση της εταιρείας για το υπό κρίση φορ. έτος ανήρχετο στο ποσό των € 13.647.721,02 (ιδ. πεδίο (ζ) του πίνακα), ποσό το οποίο προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό των βάσει δήλωσης φορολογητέων κερδών (€ 56.865.504,25) με τον ισχύοντα την εποχή εκείνη συντελεστή φόρου (24%). Από την άλλη, το ποσό φόρου που προέκυψε δυνάμει του ελέγχου ανήλθε στο ποσό των € 14.496.827,38 (ιδ. επίσης πεδίο (ζ) του πίνακα), ποσό το οποίο προέκυψε από τον πολλαπλασιασμό των υπολογισθέντων από τον έλεγχο φορολογητέων κερδών (€ 60.403.447,42) με τον ίδιο ως άνω συντελεστή φόρου (24%). Κατόπιν των ανωτέρω, καθίσταται σαφές ότι οι υπολογισμοί της Εταιρείας είναι ορθοί, δεδομένου ότι ο λόγος της προκύψασας διαφοράς φόρου προς τον οφειλόμενο βάσει δήλωσης ανέρχεται σε 6,22%.

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 σύμφωνα με το άρθρο 21 του Κ.Φ.Δ.:

«1. Για τις μεταξύ τους συναλλαγές που εμπίπτουν στο άρθρο 50 του Κ.Φ.Ε., καθώς και τη μεταξύ τους μεταφορά λειτουργιών του άρθρου 51 του Κ.Φ.Ε., τα συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια της περ. ζ` του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε., υποχρεούνται να τηρούν Φάκελο Τεκμηρίωσης. Φάκελο Τεκμηρίωσης υποχρεούνται να τηρούν και οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα, για τις παραπάνω συναλλαγές τους με το κεντρικό ή με τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού τους στην αλλοδαπή, καθώς και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τις παραπάνω συναλλαγές τους με μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρούν στην αλλοδαπή.

2. Οι υπόχρεοι της παρ. 1 απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης Φακέλου Τεκμηρίωσης, εφόσον:

α) οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι του ποσού των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου δεν υπερβαίνει τα πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος, ή

β) οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι του ποσού των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου υπερβαίνει τα πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος.

3. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης, που αποτελείται κατά περίπτωση από τον Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, καταρτίζεται έως τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και συνοδεύεται από Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, ο οποίος υποβάλλεται ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση μέσα στην ίδια προθεσμία. Τα υπόχρεα πρόσωπα της παρ. 1 υποβάλλουν Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών για κάθε φορολογικό έτος, εφόσον δεν εμπίπτουν στις εξαιρέσεις των περ. α` και β` της παρ. 2.

4. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τηρείται στην έδρα του υπόχρεου καθ` όλο το χρονικό διάστημα για το οποίο υφίσταται υποχρέωση διαφύλαξης των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) του αντίστοιχου φορολογικού έτους. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τίθεται στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης οποτεδήποτε ζητηθεί από αυτή μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την παραλαβή του σχετικού αιτήματος από τον υπόχρεο.

5. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης της παρ. 3 περιλαμβάνει ειδικό κεφάλαιο, όπου περιγράφονται γεγονότα που έχουν αντίκτυπο στις πληροφορίες και τα στοιχεία που παρέχονται στους Φακέλους και που οφείλονται σε οποιαδήποτε μεταβολή των συνθηκών της αγοράς. Ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να ενημερώνει τον φάκελο έως το τέλος του φορολογικού έτους μέσα στο οποίο η παραπάνω μεταβολή λαμβάνει χώρα. Με την επιφύλαξη των ανωτέρω, οι Φάκελοι Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών της παρ. 3 μπορούν να χρησιμοποιηθούν για το επόμενο φορολογικό έτος, εφόσον επικαιροποιηθούν, ενσωματώνοντας όλες τις αναγκαίες αλλαγές. Η επικαιροποίηση του φακέλου γίνεται μέσα σε τέσσερις (4) μήνες από το τέλος του φορολογικού έτους, κατά τη διάρκεια του οποίου προέκυψε η ανάγκη επικαιροποίησης. Με απόφαση του Διοικητή, είναι δυνατός ο καθορισμός των επικαιροποιήσεων που κρίνονται απαραίτητες, όσον αφορά το περιεχόμενο των Φακέλων Τεκμηρίωσης, είτε σε ετήσια, είτε σε μόνιμη βάση.

6. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται και εξειδικεύονται το ακριβές περιεχόμενο και τα στοιχεία που περιέχονται στον Φάκελο Τεκμηρίωσης, τον Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και τον Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, οι περιπτώσεις κατά τις οποίες οι παραπάνω φάκελοι θεωρούνται μη πλήρεις ή μη επαρκείς, οι αποδεκτές μέθοδοι καθορισμού των τιμών των συναλλαγών και οι μέθοδοι καθορισμού του αποδεκτού εύρους των

τιμών ή του περιθωρίου κέρδους. Με όμοια απόφαση μπορεί να προβλέπεται η μέθοδος υπολογισμού του κύκλου εργασιών και των αντίστοιχων λογιστικών προτύπων, όπως, επίσης, απλουστευμένη διαδικασία για πολύ μικρές και μικρές οντότητες, όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 2 του ν. 4308/2014 (Α` 251), καθώς και απαλλαγές από την υποχρέωση τεκμηρίωσης για πολύ μικρές οντότητες.»

Επειδή στο άρθρο 50 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013) ορίζεται ότι:

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

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1097/2014, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει:

«Οι παραδοσιακές μέθοδοι είναι ο αμεσότερος τρόπος για να εξακριβωθεί κατά πόσον οι συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων ακολουθούν την αρχή της ελεύθερης αγοράς (Arm's Length Principle). Κατά συνέπεια, οι παραδοσιακές μέθοδοι προτιμώνται των άλλων μεθόδων. Σε περίπτωση που δεν υπάρχουν διαθέσιμα ή επαρκή στοιχεία για την εφαρμογή των παραδοσιακών μεθόδων και συγκεκριμένα, εάν δεν υπάρχουν διαθέσιμα πλήρως συγκρίσιμα στοιχεία, οι επιχειρήσεις μπορούν αιτιολογημένα να εφαρμόσουν τις συναλλακτικές μεθόδους.

Για την εφαρμογή των ως άνω μεθόδων, χρησιμοποιούνται συγκριτικά στοιχεία, τα οποία διακρίνονται σε:

α) εσωτερικά, τα οποία προκύπτουν από συγκρίσιμες συναλλαγές της κρινόμενης επιχείρησης με μια ανεξάρτητη επιχείρηση ή συγκρίσιμες συναλλαγές μιας συνδεδεμένης με την κρινόμενη επιχείρηση με μια ανεξάρτητη επιχείρηση και

β) εξωτερικά, τα οποία προκύπτουν από συγκρίσιμες συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων προς την κρινόμενη επιχείρηση.

Ως συγκρίσιμες συναλλαγές νοούνται αυτές οι οποίες ταυτίζονται ή παρουσιάζουν ομοιότητα ως προς το αντικείμενο και τα άλλα χαρακτηριστικά τους και των οποίων οι τυχόν διαφορές στους ειδικότερους όρους δεν μπορούν να επηρεάσουν σημαντικά το συμφωνούμενο τίμημα ή η επίδραση των διαφορών αυτών μπορεί να εξαλειφθεί μέσω κατάλληλων προσαρμογών.

Παράγοντες που καθορίζουν και επηρεάζουν τη συγκρισιμότητα των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων είναι:

α. τα χαρακτηριστικά των αγαθών ή υπηρεσιών που αποτελούν το αντικείμενο των συναλλαγών, όπως:

- για τα ενσώματα αγαθά, τα φυσικά χαρακτηριστικά προϊόντος, η ποιότητα, η αξιοπιστία, η διαθεσιμότητα, ο όγκος πωλήσεων,
- για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, η μορφή της συναλλαγής (πώληση ή παραχώρηση χρήσης), το είδος του άυλου περιουσιακού στοιχείου, η διάρκεια και η έκταση της νομικής προστασίας, τα προσδοκώμενα οφέλη από τη χρήση αυτών,
- για τις υπηρεσίες, η φύση και η έκταση παρεχόμενων υπηρεσιών.

β. οι σημαντικές οικονομικές λειτουργίες, οι κίνδυνοι που αναλαμβάνονται και τα μέσα (κτίρια, εξοπλισμός, άυλα, κ.λπ.) που χρησιμοποιούνται, τα οποία αποτελούν στοιχεία της λειτουργικής ανάλυσης (functional analysis) που περιλαμβάνεται στον φάκελο τεκμηρίωσης.

γ. οι συμβατικοί όροι, δηλαδή ο καταμερισμός ευθυνών, κινδύνων και οφελών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων (προθεσμίες, εγγυητικοί όροι σε συμβόλαια, κ.λπ.).

δ. οι οικονομικές συνθήκες των συγκρινόμενων μερών και των συναλλαγών τους, (γεωγραφική θέση, αγοραστική δύναμη, ανταγωνιστικότητα, μέγεθος αγοράς, κόστος παραγωγής, κόστος εργασίας, κ.λπ.).

ε. ειδικές στρατηγικές που ασκούνται από την επιχείρηση (π.χ. προσπάθεια διεύθυνσης σε αγορές, ανάπτυξη νέων και καινοτόμων προϊόντων, αύξηση μεριδίου αγοράς, κ.λπ.). Σε περίπτωση που διενεργούνται συναλλαγές που δεν μπορούν να διαχωριστούν από οικονομικής απόψεως, αυτές εξετάζονται ενιαία, τόσο ως προς τη συγκριτική ανάλυση όσο και ως προς την εφαρμογή της μεθόδου καθορισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Για την άντληση συγκριτικών στοιχείων οι επιχειρήσεις μπορούν να χρησιμοποιούν και οποιαδήποτε τράπεζα πληροφοριών, με υποχρεωτική αναφορά στο φάκελο τεκμηρίωσης των στοιχείων αυτής (ονομασία, πάροχος, έκδοση, πλήθος στοιχείων κ.λπ.).

Σε περίπτωση που από την εφαρμογή της ακολουθούμενης μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης και τη χρήση συγκριτικών στοιχείων προκύπτει ένα εύρος τιμών ή κέρδους, απορρίπτεται το 25% των χαμηλότερων τιμών και το 25% των υψηλότερων, με τη χρήση τεταρτημόριων.»

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. 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

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 προσαυξημένο 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 εκπιπόμενων 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,..... €	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, 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 41.05.00 "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 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 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 Εκθεσιακού Κέντρου του ΟΛΠ 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 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 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 €

2. 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, που σχετίζονται άμεσα με την εγκατάσταση και λειτουργία του πληροφοριακού συστήματος 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 16 της Γενικής Λογιστικής μαζί με τις λοιπές σχετικές δαπάνες εγκατάστασης του μηχανογραφικού συστήματος 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 έλαβε χώρα την ο έλεγχος αναγνωρίζει ως εκπιπτόμενη 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 €

3. Διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα κατά την διάρκεια του της χρήσης 2018 ολοκλήρωσε συναλλαγή εξαγοράς μεταχειρισμένης με παράδοση στον από την συνδεδεμένη επιχείρηση έναντι συνολικού αντιτίμου 23.835.000,00 €. Το νόμισμα αναφοράς της συναλλαγής ήταν το ευρώ.

Επισημαίνεται ότι η συγκεκριμένη συναλλαγή έγινε κατόπιν διεθνούς διαγωνισμού στον οποίο διαπιστώθηκε ότι ανταποκρίθηκαν και κατέθεσαν προσφορές τρεις, εκ των οποίων οι δύο λογίζονται ως συνδεδεμένες επιχειρήσεις του ομίλου, ενώ και στην τρίτη επιχείρηση που συμμετείχε στον σχετικό διαγωνισμό τοδιατηρεί συμμετοχή όπως και στον όμιλο με συνέπεια να λογίζεται και αυτή ως συνδεδεμένη επιχείρηση.

Επισημαίνεται επίσης ότι στον σχετικό φάκελο τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών προβάλλεται ο ισχυρισμός πως εφόσον η συναλλαγή είναι απόρροια διεθνούς μειοδοτικού διαγωνισμού, αυτή είναι εντός των ορίων της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Επειδή όμως, οι προσφορές σε έναν διαγωνισμό δεν συνιστούν τιμές πραγματικών συναλλαγών, ούτε οι προσφορές πάντα μετουσιώνονται εν τέλει σε πραγματικές συναλλαγές και μάλιστα με τους ίδιους υφιστάμενους στις προσφορές όρους, καθώς πολλές φορές ο αγοραστής και προκρινόμενος πωλητής υπεισέρχονται σε διαδικασίες περαιτέρω διαπραγματεύσεων και τροποποιήσεων των όρων συναλλαγής, ούτε και η οικονομοτεχνική αξιολόγηση και κατάταξη αυτών από τον ενδιαφερόμενο αγοραστή τις καθιστά τιμές πραγματικών συναλλαγών, η ελεγχόμενη όφειλε να συγκρίνει την συγκεκριμένη συναλλαγή αγοράς που διενήργησε με αντίστοιχες πραγματικές συναλλαγές τρίτων ανεξάρτητων αντισυμβαλλομένων. Επιπροσθέτως το γεγονός ότι η οικονομοτεχνική αξιολόγηση και κατάταξη που διενεργήθηκε από την ίδια την ελεγχόμενη δεν έχει ως μοναδικό κριτήριο κατάταξης την προσφερόμενη τιμή του κάθε συμμετέχοντος στον εν λόγω διαγωνισμό, αλλά μια συνολική βαθμολόγηση ευρύτερων τεχνικών και οικονομικών κριτηρίων, συνεπάγεται ότι το προσφερόμενο αντικείμενο δεν είναι απολύτως ομοιόμορφο και ταυτόσημο μεταξύ των εναλλακτικών διαθέσιμων επιλογών και ως εκ τούτου δεν δύναται να έχει εφαρμογή η μεθοδολογία της Συγκρίσιμης μη Ελεγχόμενης Τιμής (CUP) στην συγκεκριμένη περίπτωση χωρίς σημαντικές τροποποιήσεις και αναπροσαρμογές στις τιμές, την οποία υπονοεί ότι η ελεγχόμενη ότι εφαρμόζει στα δεδομένα των προσφορών του εν λόγω διαγωνισμού. (Σχετικό: ΣτΕ 825/1995)

Επιπροσθέτως, διαπιστώνεται ότι από τις τρεις επιχειρήσεις που συμμετείχαν στον εν λόγω διαγωνισμό και υπέβαλαν προσφορές οι δύο είναι συνδεδεμένες επιχειρήσεις του ομίλου, ενώ και στην τρίτη επιχείρηση που συμμετείχε τοδιατηρεί συμμετοχή όπως και στον όμιλο με συνέπεια να λογίζεται και αυτή ως συνδεδεμένη επιχείρηση. Συνοψίζοντας, προκύπτει ότι η ελεγχόμενη δεν τεκμηριώνει προσηκόντως την συγκεκριμένη ενδοομιλική συναλλαγή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Ν.4987/2022 και 50 του Ν.4172/2013 και τις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ που αυτά παραπέμπουν, γεγονός που συνιστά ισχυρή ένδειξη ανακρίβειας του φακέλου τεκμηρίωσης και των πορισμάτων αυτού. [...]

Κατόπιν ενδελεχούς ανάλυσης που περιλαμβάνεται στις σελίδες 82- 87 της οικείας έκθεσης ελέγχου ο έλεγχος προσδιόρισε λογιστική διαφορά, λόγω υπερτιμολόγησης αγορών και μη τήρησης από την ελεγχόμενη της αρχής των ίσων αποστάσεων, το συνολικό ποσό των 5.998.967,99 € ως παράβαση των διατάξεων του άρθρου 50 του Ν.4172/2013.

Επειδή, από τα δεδομένα του ημερολογίου Γενικής Λογιστικής και του μητρώου παγίων της ελεγχόμενης προκύπτει πως η συγκεκριμένη αγορά παγίου καταχωρήθηκε αρχικώς στον Λογαριασμό από τον οποίον μεταφέρθηκε κατά την στον λογαριασμό με συνέπεια να υπολογίζονται αποσβέσεις με συντελεστή 5% για το συγκεκριμένο πάγιο από 01/01/2019 και ύστερα.

Κατά συνέπεια της προεκτεθείσας λεπτομερούς ανάλυσης ο έλεγχος προσδιόρισε ως διαφορά συνολικό ποσό των 5.998.967,99 € λόγω υπερτιμολόγησης αγοράς παγίου υποκείμενου σε πολυετή απόσβεση με τον ισχύοντα συντελεστή 5%, ως παράβαση από την ελεγχόμενη της αρχής των ίσων αποστάσεων και των διατάξεων του άρθρου 50 του Ν.4172/2013 περί ενδοομιλικών συναλλαγών.

Επειδή όμως η ελεγχόμενη άρχισε να αποσβένει το συγκεκριμένο πάγιο από τον Ιανουάριο του 2019, συνεπάγεται ότι αυτή επιβάρυνε κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 50 του Ν.4172/2013 τα φορολογικά αποτελέσματα του ίδιου έτους κατά το ποσό των 5.998.967,99 € * 5% = 299.948,40 €.

Κατά συνέπεια, ο έλεγχος προσέθεσε το ποσό των 299.948,40 € στις λογιστικές διαφορές του Λογαριασμού της Γενικής Λογιστικής για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2019, ενώ περαιτέρω υποχρεούται η ελεγχόμενη ετησίως να προσθέτει στις θετικές αναμορφώσεις των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων που υποβάλλει για τα φορολογικά έτη 2020-2038 ποσό ίσο με 5.998.967,99 € * 5% = 299.948,40 €.

Σε περίπτωση μελλοντικής αναπροσαρμογής του ισχύοντος συντελεστή απόσβεσης, το ποσό της εν λόγω θετικής αναμόρφωσης θα πρέπει να αναπροσαρμόζεται ανάλογα.

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, όπως αναφέρεται στην έκθεση απόψεων του ελέγχου επί της παρούσας ενδικοφανούς, κατά τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου ζητήθηκε από την προσφεύγουσα να προτείνει προς εξέταση στον έλεγχο τυχόν προσαρμογές στα δεδομένα σχετικά με την λογιστική διαφορά που προέκυψε ως προς τις ενδοομιλικές συναλλαγές, επιπλέον από όσες διενεργήθηκαν από την ανάλυση του ελέγχου ή και να προτείνει και να προσκομίσει στον έλεγχο επιπλέον δεδομένα της ναυλαγοράς στα οποία ενδεχομένως έχει πρόσβαση και θα μπορούσαν να θεωρηθούν πιο συναφή με την κρινόμενη συναλλαγή, δεν υπήρξε εκ μέρους της ουδεμία ανταπόκριση, ενώ ούτε και με την παρούσα προσφυγή της προτείνει την διενέργεια

συγκεκριμένων προσαρμογών που να εξαλείφουν την όποια θετική ή αρνητική επίδραση μπορεί να έχουν οι συγκεκριμένες διαφορές στην τιμολόγηση ή και την κερδοφορία της υπό κρίση συναλλαγής.

Επειδή, σχετικά με τις ανωτέρω λογιστικές διαφορές, 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 σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 58 “Πρόστιμα ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης” του ΚΦΔ, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 35, παρ. 2 του Ν. 4646/2019 ορίζεται:

«Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση».

Επειδή η αιτιολογική έκθεση του προαναφερόμενου άρθρου 35 του Ν. 4646/2019 που πρόσθεσε την φράση «που προκύπτει προς καταβολή» μετά τη φράση «επί της διαφοράς» του άρθρου 58 του ΚΦΔ, αναφέρει σχετικά: «Με την προτεινόμενη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου τροποποιείται η παράγραφος 1 του άρθρου 58 του ΚΦΔ και ορίζεται ότι τα πρόστιμα του άρθρου αυτού επιβάλλονται όταν με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδεται κατόπιν ελέγχου, προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή. Τα εν λόγω πρόστιμα επιβάλλονται και στις περιπτώσεις που με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου καταλογίζεται ποσό προερχόμενο από πιστωτικό υπόλοιπο δήλωσης που έχει εισπραχθεί από τον φορολογούμενο, χωρίς να το δικαιούται.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 68 παρ. 3 του Ν. 4172/2013 : «Ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπολογίζεται με βάση την ετήσια φορολογική δήλωση του φορολογούμενου και το ποσό της φορολογικής οφειλής καθορίζεται σύμφωνα με τα άρθρα 31 και 32 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, κατόπιν έκπτωσης: α) του φόρου που παρακρατήθηκε, β) του φόρου που προκαταβλήθηκε, γ) του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή σύμφωνα με το άρθρο 9. ...».

Επειδή εν προκειμένω με την υπ' αριθ.προσδιορίστηκε από τον έλεγχο του ΚΕΜΕΕΠ πρόστιμο άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας της δήλωσης ποσού 424.553,18€, το οποίο υπολογίσθηκε σε ποσοστό 50% επί του ποσού κυρίου φόρου ύψους 849.106,36€, καθώς κρίθηκε ότι αυτό αποτελεί ποσοστό 1.528,94% επί του φόρου που προέκυψε με βάση τη φορολογική δήλωση.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το ανωτέρω πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ πρέπει να ανέλθει σε ποσοστό 10% επί της διαφοράς, καθόσον για την εξεύρεση του ποσοστού αυτού πρέπει να ληφθεί υπόψη και το ποσό φόρου που είχε προκαταβληθεί με τη φορολογική δήλωση του προηγούμενου φορολογικού έτους, ύψους 13.470.106,68 €, όπως και τα ποσά φόρου που είχαν παρακρατηθεί κατά τη διάρκεια του έτους, ύψους 121.307,83 + 770,97= 122.078,80 €.

Επειδή όπως προκύπτει από την προσβαλλόμενη πράξη, με βάση την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος προέκυψε ποσό φόρου 13.647.721,02 €, ενώ με βάση τον έλεγχο προέκυψε ποσό φόρου 14.496.827,38 €, ήτοι η διαφορά ανήλθε σε 849.106,36 €, η οποία αποτελεί ποσοστό 6,22% επί του ποσού που προέκυψε με βάση τη δήλωση, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας βάσιμα προβάλλεται και το πρόστιμο του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. θα πρέπει να υπολογιστεί ως εξής: $849.106,36 * 10\% = 84.910,64$ €, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 58 παρ. 1 περ. α' του Κ.Φ.Δ..

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης ΑΦΜ και την τροποποίηση της με αριθμόΟριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση- καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Φορολογικό έτος 01/01/2019- 31/12/2019:

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.
Χρεωστικό ποσό	849.106,36	849.106,36
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	424.553,18	84.910,64
Συνολικό ποσό για καταβολή	1.273.659,54	934.017,00

(Ως η με αριθμόΟριστική 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.