



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 26-06-2024

Αριθμός απόφασης: 1940

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312362

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

δ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) 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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία 29/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., νομίμως εκπροσωπούμενου, που εδρεύει στον Νομού, κατά α) της υπ' αρ. /28-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017 και β) της υπ' αριθ. /28-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου φορολ. έτους 2018, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Χανίων, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, μετά των οικείων εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής.

7. Το με αριθ. πρωτ. /17-05-2024 συμπληρωματικό Υπόμνημα του προσφεύγοντος Συνεταιρισμού που κοινοποιήθηκε στην Υπηρεσία μας.

8. Την με ID εισερχ./03-06-2024 Έκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων της Δ.Ο.Υ. Χανίων, κατόπιν της με αριθ./24-05-2024 Πράξης Αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 29/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., η οποία υποβλήθηκε **εμπρόθεσμα**, δια μέσω του νόμιμου εκπροσώπου της, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ./28.12.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους **2017**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνεταιρισμού, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 159.237,79€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ν.4987/2022 ποσού 79.618,90€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους **238.277,29€**.

β) Με την υπ' αριθ./28.12.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους **2018**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνεταιρισμού, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 27.581,62€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ν.4987/2022 ποσού 13.790,81€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους **41.372,43€**.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της με ημερομηνία θεώρησης 28-12-2023 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αριθμό/15-03-2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα συνεταιρισμό με κύρια δραστηριότητα «.....», ο οποίος εφαρμόζε κατά τα υπό κρίση έτη, διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, φορολογικών ετών 2017 και 2018.

Κατόπιν διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων, προέκυψαν διαφορές, που αναλυτικά συμπεριλήφθηκαν στο υπ' αριθμ./2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου που κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα συνεταιρισμό.

Ο προσφεύγων συνεταιρισμός ανταποκρίθηκε στο ως άνω σημείωμα διαπιστώσεων του ελέγχου προσκομίζοντας, το με αριθμ. πρωτ./18-12-2023 Υπόμνημα με τα αναφερόμενα σε αυτό δικαιολογητικά έγγραφα, τα οποία ελήφθησαν υπόψιν από τον έλεγχο στο μέτρο που αυτά τεκμηριώθηκαν και κατέληξε στις παρακάτω οριστικές διαπιστώσεις, όπως αυτές αναφέρονται αναλυτικά στην οικεία έκθεση ελέγχου. Ειδικότερα, στα εκ των βιβλίων προκύπτοντα αποτελέσματα, προσέθεσε τις κατωτέρω λογιστικές διαφορές:

Λογιστικές Διαφορές ανά Φορολογικό έτος	Λογιστικές Διαφορές	
	2017	2018
Καταβολή μισθοδοσίας χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου (άρθ. 23ιδ' ΚΦΕ)	50.281,45€	6.345,90€
Φόροι - Τέλη που δεν επίπτουν (αρθ. 23 περ. ε' ΚΦΕ)	9.270,84€	1.926,74€
Δαπάνες ψυχαγωγίας (άρθ. 23 περ. ζ' ΚΦΕ)	580,74€	1.820,14€
Αποσβέσεις χρήσης, λόγω μη επίδειξης στοιχείων αγοράς παγίων	74.867,41€	82.895,09€
Επιχορηγήσεις παγίων λογ/μού 41.04 & 41.10	1.232.021,18€	
Λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται	61.718,60€	22.199,80€
Σύνολο λογιστικών διαφορών	1.428.740,22€	115.187,67€

Περαιτέρω, διαπιστώθηκαν διαφορές λόγω λανθασμένης μεταφοράς των δεδομένων των βιβλίων στις υποβληθείσες δηλώσεις (ως σελ. 5-6 της έκθεσης ελέγχου), και ειδικότερα: α) Για το φορολογικό έτος **2017** ποσό **570.28€** (ζημιές βιβλίων 203.834,14€ έναντι ζημιών δήλωσης

204.404,42€) και β) για το φορολογικό έτος **2018** ποσό **165.609,61€** (κέρδη βιβλίων 96.978,61€ έναντι ζημιών δήλωσης 68.631,00€).

Κατόπιν αυτών προσδιόρισε τα αποτελέσματα ως ακολούθως:

Αποτελέσματα κατ' έλεγχο ανά Φορολογικό έτος	2017	2018
Καθαρά κέρδη / ζημιές βάσει ισολογισμού	-203.834,14€	96.978,61€
Καθαρά κέρδη / ζημιές βάσει δήλωσης	-204.404,42€	-68.631,00€
Διαφορά λόγω μεταφοράς από βιβλία σε δηλώσεις	570,28€	165.609,61€
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	1.428.740,22€	115.187,67€
Φορολογητέα κέρδη κατ' έλεγχο	1.224.906,08€	212.166,28€

Ο προσφεύγων συνεταιρισμός, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας καθώς δεν συντάχθηκε απόδειξη παράδοσης-παραλαβής, ούτε έκθεση κατάσχεσης για τη λήψη αντιγράφων των λογιστικών αρχείων και παραστατικών τεκμηρίωσης των συναλλαγών της από τη φορολογική διοίκηση.
2. Συμψηφισμός ζημιών παρελθόντων ετών.
3. Οι απορριφθείσες από τον έλεγχο δαπάνες δεν έπρεπε να απορριφθούν διότι είναι παραγωγικές κατά την κρίση της, ενώ επιπλέον η διάταξη του άρθρου 23 περ.ιδ' του ν.4172/2013 σχετικά με την απόρριψη των δαπανών μισθοδοσίας είναι αντισυνταγματική.
4. Η απόρριψη των διενεργηθέντων αποσβέσεων κατά τα ελεγχόμενα έτη και η μεταφορά του ποσού των λογαριασμών 41.04.01/41.10.01/41.10.02/41.10.03 στα αποτελέσματα είναι εσφαλμένη λόγω παραγραφής του δικαιώματος του ελέγχου να ζητήσει την προσκόμιση φορολογικών στοιχείων, είτε αυτή η αξίωση αφορά τιμολόγια παγίων που αποσβένονται σε βάθος 25ετίας είτε αφορούν παραστατικά και δικαιολογητικά σχετικά με ληφθείσες επιχορηγήσεις παγίων στοιχείων.

Προσκομισθέντα νέα στοιχεία, Παράταση έκδοσης Απόφασης, Αναπομπή Υπόθεσης

Σε συνέχεια της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ο προσφεύγων υπέβαλε στην Υπηρεσία μας το με αριθ. πρωτ. /**17-05-2024 Υπόμνημα** με το οποίο προσκόμισε, τα κάτωθι:

α. τα υπ' αριθμ. /**30-09-2007** και /**29-05-2008** τιμολόγια της εταιρείας «.....», τα οποία αφορούν στην κατασκευή του κτιρίου (συσκευαστήριο) της ομάδας παραγωγών τους, συνολικού ποσού ύψους 696.000€ και 33.036,52€ αντίστοιχα,

β. **ΠΙΝΑΚΑΣ I** - Μητρώο παγίων με όλα τα πάγια που αφορούν την επένδυση του συσκευαστηρίου,

γ. **ΠΙΝΑΚΑΣ II** - Μητρώο παγίων με πάγια που δεν έχουν αποσβεστεί πλήρως έως την 01/01/2017, για αναγνώριση ως εξόδου,

δ. **ΠΙΝΑΚΑΣ III** - Μητρώο παγίων με πάγια που δεν έχουν αποσβεστεί πλήρως έως την 01/01/2018, για αναγνώριση ως εξόδου,

προκειμένου να τύχουν αναγνώρισης και να μην ληφθεί ως έσοδο το ποσό των **565.537,86€** το οποίο και αντιστοιχεί στην αναπόσβεστη αξία των εν λόγω παγίων στοιχείων, και επιπροσθέτως όπως αναγνωριστούν ως έξοδα αποσβέσεων το ποσό των **24.205,19€** για το 2017 και **36.611,50€** για το έτος 2018.

Επειδή, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου που συνέταξε η ελέγχουσα φορολογική αρχή, καθώς και από την έκθεση αιτιολογημένων απόψεών της, τα ανωτέρω στοιχεία δεν τα είχε στη διάθεσή της κατά τη διενέργεια του ελέγχου και δεν ήταν δυνατό να τα λάβει υπόψη της κατά τη σύνταξη αυτής και ως εκ τούτου αποτελούν νέα στοιχεία, με την υπ' αριθ. /**24-05-2024 Πράξη** της υπηρεσίας μας, αποφασίστηκε η αναπομπή της υπόθεσης στην ελέγχουσα φορολογική αρχή (**Δ.Ο.Υ. Χαλίων**), προκειμένου αυτή να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις ή έρευνες και να μας αποστείλει το σχετικό πόρισμά της εντός προθεσμίας 10 ημερών.

Επιπλέον, δεδομένου ότι η παραλαβή του ανωτέρω Υπομνήματος με τα συνημμένα σε αυτό νέα στοιχεία, έλαβε χώρα εντός του, οριζόμενου στο ενδέκατο εδάφιο της παρ. 5 του άρθρου 72 ν.5104/2024, διαστήματος των 30 ημερών πριν από την πάροδο της προθεσμίας για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, η υπηρεσία μας εξέδωσε την υπ' αριθ. /24-05-2024 Απόφαση για την Παράταση της προθεσμίας εξέτασης της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής για επιπλέον τριάντα (30) ημέρες από τη λήξη της, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 4587/2018.

Επειδή, σε εκτέλεση της με αριθ. πρωτ. /24-05-2024 πράξης αναπομπής της υπηρεσίας μας, η ελέγχουσα φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ. Χανίων), διενήργησε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τα νέα στοιχεία που υποβλήθηκαν με το υπόμνημα και μας διαβίβασε τη με ID εισερχ. /20-05-2024 έκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, στην οποία αναφέρονται συνοπτικά τα ακόλουθα:

«Πρώτος προβαλλόμενος λόγος (επί των ληφθέντων επιχορηγήσεων σχετικά με την επένδυση του συσκευαστηρίου στα Φαλάσαρνα)

Η αναπόσβεστη αξία των παγίων στοιχείων που αφορούν στην επένδυση του συσκευαστηρίου της ομάδας παραγωγών του αγροτικού συνεταιρισμού, είναι ύψους 565.537,86€. Επομένως αυτό το ποσό δεν πρέπει να ληφθεί υπ' όψιν ως έσοδο από (λογιστική διαφορά επιχορήγησης).

Άποψη της φορολογικής αρχής

Με βάση τα συμπληρωματικά στοιχεία που προσκόμισε η ελεγχόμενη, διαπιστώθηκαν τα εξής:

- Η συνολική αξία της επένδυσης που πραγματοποιήθηκε (ομάδα παραγωγών στα) από την ελεγχόμενη ήταν 1.777.964,29 €.

- Η αξία της επιχορηγούμενης επένδυσης (με βάση τις /3-10-2006 και /31-01-2008 αποφάσεις του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης/τροφίμων) ήταν ύψους 1.325.143,00€.

Η συνολική επιχορήγηση που εισπράχθηκε ανήλθε στο ποσό των 1.116.673,35€ από τις οποίες ποσό 930.050,87€ αφορά επιχορήγηση με βάση την αξία των παγίων και καταχωρήθηκε στον Λογ. 41.10.03 "Επιδότηση κατασκευής παγίων" και ποσό 186.625,48€ αφορά επιχορήγηση με βάση την παραγωγή και καταχωρήθηκε στον Λογ. 41.10.02 "Επιδ/ση παγίων βάσει παραγωγής".

- Από τον έλεγχο με βάση το μητρώο παγίων διαπιστώθηκε ότι η συνολική αναπόσβεστη αξία των εν λόγω παγίων στις 31/12/2018 ήταν ύψους 515.007,54 € ως εξής,

Αξία παγίων επένδυσης	Συνολικές αποσβέσεις μέχρι 31/12/2016	Αποσβέσεις χρήσης 2017	Αποσβέσεις χρήσης 2018	Αναπόσβεστη αξία 31/12/2018
1.777.964,29	1.053.305,08	50.537,22	46.251,83	627.870,16

Άρα συνοπτικά,

Αξία παγίων επένδυσης	Συνολικές αποσβέσεις μέχρι 31/12/2018	Αναπόσβεστη αξία 31/12/2018
1.777.964,29	1.150.094,13	627.870,16

Δηλαδή το ποσοστό απόσβεσης των εν λόγω παγίων μέχρι τις 31/12/2018 ανέρχεται σε 64,69% (ήτοι 1.150.094,13/1.777.964,29).

Επομένως εφαρμόζοντας το ίδιο ποσοστό (ποσοστό της συνολικής απόσβεσης) στο ύψος των επιχορηγήσεων (Λογ.41.10.03 "Επιδότηση κατασκευής παγίων και Λογ.41.10.02 "Επιδ/ση παγίων βάσει παραγωγής), βρίσκουμε το ποσό των συγκεκριμένων επιχορηγήσεων που πρέπει να επιβαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης 2018.

Ήτοι ποσό 722.375,99€ (1.116.673,35 * 64,69%).

Επομένως το συνολικό ποσό όλων των επιχορηγήσεων που πρέπει να επιβαρύνει τα έσοδα κατά τη φορολογική χρήση 2018 είναι το εξής:

Λογ.41.04.01 "Κεφάλαιο εξ'επιδοτήσεων • ποσό 23.110,79€

Λογ.41.10.01 "Επιχορ.παγίων καν.ΕΟΚ€66/90" ποσό 92.234,04€...

Λογ.41.10.02 "Επιδ/ση παγίων βάσει παραγωγής" και

Λογ.41.10.03 "Επιδότηση κατασκευής παγίων" ποσό 722.375,99 €

Σύνολο **837.720,82 €**

Έναντι του ποσού 1.232.021,18€ που είχε καταλογισθεί από τον έλεγχο και του ποσού των 565.537,86€ που ισχυρίζεται η ελεγχόμενη με το συμπληρωματικό υπόμνημά της.

Δεύτερος προβαλλόμενος λόγος (επί των αποσβέσεων χρήσης 2017 και 2018)

Μετά τους προσκομισθέντες πίνακες I και II και του μητρώου παγίων, οι αποσβέσεις χρήσης είναι ύψους 24.205,19€ για τη χρήση 2017 και ύψους 36.611,50€ για τη χρήση 2018.

Άποψη της φορολογικής αργής

Μετά από εξέταση του μητρώου παγίων, οι απόψεις της ελεγχόμενης γίνονται δεκτές από τον έλεγχο και οι αποσβέσεις χρήσης που αναγνωρίζονται προς έκπτωση είναι: **ύψους 24.205,19€ για τη χρήση 2017 και ύψους 36.611,50€ για τη χρήση 2018.**

Γ. ΠΟΡΙΣΜΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΠΡΑΞΗ ΑΝΑΠΟΜΠΗΣ

Συγκεντρωτικά αναλύονται παρακάτω οι λογιστικές διαφορές του ελέγχου (σχετικά με τις αποσβέσεις επιχορηγήσεων και τις αποσβέσεις χρήσης) μετά τα συμπληρωματικά στοιχεία που κατατέθηκαν στην ΔΕΔ.

Είδος λογιστικών διαφορών σχετικά με την Πράξη Αναπομπής	Χρήση 2017		Χρήση 2018	
	Λογιστικές διαφορές μετά την κατάθεση της ενδικοφανούς προσφυγής	Λογιστικές διαφορές μετά την Αναπομπή	Λογιστικές διαφορές μετά την κατάθεση της ενδικοφανούς προσφυγής	Λογιστικές διαφορές μετά την Αναπομπή
Αποσβέσεις επιχορηγήσεων παγίων επενδυτικού έργου 'Ομάδας Φαλάσαρνα'			1.232.021,18	837.720,82
Αποσβέσεις παγίων στοιχείων	74.867,41	50.662,22	82.895,09	46.283,59

»

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας

Επειδή, στο άρθρο 14 παρ.1 και 2 του ν.4987/2022 (ήδη άρθρου 14 ν.5104/2024) ορίζονται τα εξής:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων».

Επειδή, με τις διατάξεις των άρθρων 24 και 25 του ν.4987/2022 (ήδη άρθρων 29 και 30 ν. 5104/2024) προβλέπονται τα εξής:

Άρθρο 24. Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει **αντίγραφα** των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. [...]

3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να **κατάσχει βιβλία και στοιχεία** που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλιστεί η αποδεικτική αξία αυτών.

4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου **συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης**, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του [...]. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλείται. **Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του.** [...].

Άρθρο 25

[...] 6. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου της Φορολογικής Διοίκησης. Ο οριζόμενος υπάλληλος δε δύναται να μετακινεί βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεσή του σε άλλο τόπο, εκτός εάν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 24. Σε αυτή την περίπτωση, **τα έγγραφα και στοιχεία είναι δυνατόν να απομακρυνθούν από τις εγκαταστάσεις έναντι απόδειξης παραλαβής και επιστρέφονται στο φορολογούμενο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή.** Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται ανάλογα τα αναφερόμενα στο άρθρο 24 παρ. 4 του Κώδικα. [...].

Επειδή, η υποχρέωση σύνταξης απόδειξης παραλαβής κατ' άρθρο 25 παρ. 6 στην περίπτωση που ο έλεγχος μετακινεί -τα πρωτότυπα- βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεσή του στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου σε άλλο τόπο, όταν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 24, και η υποχρέωση επιστροφής αυτών στον ελεγχόμενο εντός 10 ημερών, εφαρμόζεται αναλογικά και στην περίπτωση που ο ίδιος ο φορολογούμενος παραδίδει τα πρωτότυπα στη φορολογική διοίκηση είτε κατόπιν **έγγραφου αιτήματός της, κατ' άρθρο 14 παρ.2** – το οποίο ρυθμίζει μόνο την περίπτωση της παράδοσης αντιγράφων από τον ελεγχόμενο, οπότε και **παραδίδεται στο φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης-** είτε στο πλαίσιο διενεργούμενου ελέγχου κατόπιν πρόσκλησης της αρχής ή πρωτοβουλίας του φορολογούμενου, όταν δεν κρίνεται κατά την παράδοση των εγγράφων απαραίτητη η κατάσχεση αυτών.

Επειδή, στην παρ.5 του άρθρου 79 του ν. 2717/1999 (Κ.Δ.Δ.) ορίζεται:

«5. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής:

.....
β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, **μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.**

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της ο προσφεύγων συνεταιρισμός προβάλλει ότι ουδέποτε συντάχθηκε απόδειξη παράδοσης-παραλαβής, ούτε έκθεση κατάσχεσης ούτε επίσης του επιστράφηκαν τα προσκομισθέντα εκ μέρους του ή παραληφθέντα εκ μέρους της φορολογικής αρχής βιβλία και στοιχεία, από τη μη τήρηση δε του ουσιώδους αυτού τύπου της διαδικασίας υπέστη **βλάβη**, αφού έτσι δεν μπορούσε να αντικρούσει τα επιχειρήματα του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος συνεταιρισμού πρέπει στην ουσία του να μη γίνει δεκτός ως νόμω αβάσιμος, γιατί στην υπό κρίση περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι:

α) σύμφωνα με την υπ' αρ./05-02-2024 Έκθεση Απόψεων επί ενδικοφανούς προσφυγής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων «...Η φορολογική αρχή με την κοινοποίηση της με αρ. πρωτ./2023 πρόσκλησης, ζήτησε (ξεκάθαρα) από την ελεγχόμενη εποχίαια την προσκόμιση των εξής: αντίγραφα των βιβλίων της, τις καρτέλες του, τις μισθοδοτικές καταστάσεις και λοιπά άλλα στοιχεία, τα οποία στάλθηκαν από τη λογίστρια στην υπηρεσία μας μέσω email. Η αρμόδια ελεγκτής της υπηρεσίας μας μετέβη στις 05/10/2023 στην έδρα της ελεγχόμενης επιχείρησης για την έναρξη του ελέγχου (σελ. 2 της έκθεσης) διενεργώντας ελεγκτικές επαληθεύσεις και διαπιστώνοντας τη λειτουργία του συνεταιρισμού κάτω από άλλη επωνυμία και ΑΦΜ. Όλα τα ζητηθέντα στοιχεία από τον έλεγχο προσκομίσθηκαν μέσω email, διαδικασία για την οποία δε χρειάζεται η σύνταξη πρωτοκόλλου παραλαβής-παράδοσης διότι η ελεγχθείσα επιχείρηση κατέθεσε στην υπηρεσία μας το με αρ. πρωτ./18-12-2023 γραπτό ΥΠΟΜΝΗΜΑ της και ασκήθηκε αποτελεσματικά το δικαίωμα ακρόασής της. Συνεπώς ουδεμία βλάβη υπέστη η ελεγχθείσα επιχείρηση όπως ανακριβώς ισχυρίζεται».

β) ο προσφεύγων συνεταιρισμός επικαλείται ακύρωση για τυπική παράλειψη, χωρίς όμως να αποδεικνύει ότι υφίσταται βλάβη εξαιτίας αυτής, δεδομένου ότι ως ορίζεται στις ανωτέρω διατάξεις πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνο αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.

Επειδή η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 παρ. 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171 παρ. 1 & 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Με βάση τα παραπάνω, οι προσβαλλόμενες πράξεις, είναι καθόλα νόμιμες, αφού τηρήθηκε πλήρως η διαδικασία του Κ.Φ.Δ, ο δε ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ακυρότητας αυτών λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό περί μεταφοράς της ζημίας παρελθόντων ετών

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4172/2013:

«1. Εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας μεταγενέστερου έτους.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1088/2016, με θέμα: «Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 1 - 4 του άρθρου 27 του ν.4172/2013 περί μεταφοράς ζημιών», ορίζεται ότι:

«1. Μεταφορά ζημιών στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας του μεταγενέστερου έτους. Ειδικότερα:

Πεδίο εφαρμογής - Έναρξη ισχύος

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού περί μεταφοράς ζημιών εφαρμόζονται τόσο για τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), όσο και για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που είναι υποκείμενα φόρου του άρθρου 45 του ν. 4172/2013.... Περαιτέρω και δεδομένου ότι από τον νόμο δεν τίθεται κανένας περιορισμός σχετικά με την κατηγορία των τηρουμένων βιβλίων, συνάγεται ότι δικαίωμα μεταφοράς της ζημίας στην επόμενη πενταετία έχουν τα αναφερόμενα πιο πάνω πρόσωπα ανεξάρτητα αν τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο.

Ειδικά σε ό,τι αφορά τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, ο συμψηφισμός των ζημιών γίνεται μόνο με μελλοντικά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

και όχι με άλλα εισοδήματα του φυσικού προσώπου, όπως μισθούς και συντάξεις, ενοίκια ακινήτων, κ.λπ. του ίδιου φορολογικού έτους....

Χρόνος μεταφοράς ζημίας

Η μεταφορά της ζημίας πρέπει, κατά ρητή διατύπωση του νόμου, να γίνεται διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη μέχρι να καλυφθεί πλήρως, συμψηφίζοντας τις ζημιές αυτές υποχρεωτικά στο πρώτο φορολογικό έτος στο οποίο θα προκύψουν κέρδη. Αν μετά την παρέλευση της πενταετίας μένει ακάλυπτο ποσό, αυτό χάνεται. Επίσης, η ζημία συμψηφίζεται διαδοχικά με μελλοντικά κέρδη των επόμενων φορολογικών ετών και όχι με κέρδη των προηγούμενων.

Οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 27 περί μεταφοράς ζημιών εφαρμόζονται για φορολογικές ζημιές που προκύπτουν στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά. Επομένως, προκειμένου για ζημιές που προέκυψαν σε χρήσεις με έναρξη πριν την 1.1.2014, θα έχουν εφαρμογή οι προϋποθέσεις των διατάξεων εκείνων που ίσχυαν κατά τον χρόνο που γεννήθηκαν οι υπόψη ζημιές, ήτοι των άρθρων 4 και 61 του ν. 2238/1994.

....

Προϋποθέσεις μεταφοράς ζημίας

Για τη μεταφορά της ζημίας στα επόμενα φορολογικά έτη με βάση τις νέες διατάξεις δεν τίθενται οι προϋποθέσεις που ίσχυαν με τον προγενέστερο Κ.Φ.Ε. Ειδικότερα, δεν απαιτείται η ζημία να έχει αναγραφεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους που προέκυψε, αλλά αυτή μπορεί να δηλωθεί οποτεδήποτε, μέσα στην πενταετία, με την υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης με βάση τα οριζόμενα στα άρθρα 18 και 19 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), με τις οικείες κάθε φορά κυρώσεις που προβλέπονται από τον Κώδικα αυτόν. Είναι προφανές ότι στην περίπτωση αυτή η πενταετία ξεκινά από το επόμενο φορολογικό έτος από αυτό εντός του οποίου προέκυψε η ζημία και όχι από το επόμενο φορολογικό έτος εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση φορολογίας εισοδήματος (αρχική ή τροποποιητική).

Ως ζημία, με σκοπό τον συμψηφισμό της στα επόμενα φορολογικά έτη, λαμβάνεται είτε αυτή που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης είτε αυτή που προκύπτει από την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή με βάση δικαστική απόφαση.

Ομοίως, όσον αφορά στα φορολογικά έτη με τα κέρδη των οποίων μεταφέρεται για συμψηφισμό η ζημία, δεν απαιτείται πλέον η μεταφορά αυτή να πραγματοποιείται μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους, όπως ίσχυε με βάση τις προγενέστερες διατάξεις του ν. 2238/1994....

Επειδή, περαιτέρω, το αρ. πρωτ. **ΔΕΑΦ Α ΕΞ 2016/24-3-2016**, με θέμα «Μεταφορά ζημίας ατομικής επιχείρησης», της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης, το οποίο εκδόθηκε κατόπιν υποβολής σχετικού ερωτήματος, ορίζει μεταξύ άλλων, στην παράγραφο 7, ότι: «Κατόπιν των ανωτέρω, εφόσον σε κάθε έτος η προκύπτουσα ζημία του έτους έχει δηλωθεί, έστω αν στο επόμενο έτος που ήταν ζημιολόγος αυτή δε δηλώθηκε ως μεταφερόμενη, το σύνολο των ζημιών παλαιότερων ετών, συμψηφίζεται διαδοχικά εντός της πενταετίας, δηλαδή δε χρειάζεται να υποβληθούν συμπληρωματικές δηλώσεις με τη μεταφερόμενη σε κάθε έτος ζημία».

Ο προσφεύγων συνεταιρισμός ζητά να γίνει νέα εκκαθάριση φόρου για το φορολογικό έτος 2017 με τον συμψηφισμό ζημιών παρελθόντων ετών συνολικού ύψους **314.230,75€**, οι οποίες προέρχονται από τις ζημιές των φορολογικών ετών 2014 και 2015 ύψους 88.273,18€ και 236.568,32€ αντίστοιχα, αφού αφαιρεθούν τα κέρδη που προέκυψαν κατά το φορολογικό έτος 2016 ύψους 10.610,75€ (Σχετ. 1 και 2 – υποβληθείσες αρχικές δηλώσεις των ανωτέρω ετών 4037/2015, 4640/2017 και 3944/2017 αντίστοιχα).

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΦΕ ορίζεται ότι: «1) «Εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας μεταγενέστερου έτους».

Περαιτέρω, με την ΠΟΛ. 1088/2016, δόθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 1 - 4 του άρθρου 27 του ν. 4172/2013 περί μεταφοράς ζημιών και ειδικότερα τα εξής:

1. Μεταφορά ζημιών στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας του μεταγενέστερου έτους. Ειδικότερα:

Πεδίο εφαρμογής - Έναρξη ισχύος

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού περί μεταφοράς ζημιών εφαρμόζονται τόσο για τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), όσο και για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που είναι υποκείμενα φόρου του άρθρου 45 του ν. 4172/2013. Ειδικά για τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που δεν χαρακτηρίζονται ως φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος και δεν διατηρούν στην Ελλάδα μόνιμη εγκατάσταση και αποκτούν εισοδήματα από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα, των οποίων τα κέρδη θεωρούνται προερχόμενα από επιχειρηματική δραστηριότητα, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 27 του ν.4172/2013, καθόσον αν και τα έσοδά τους αυτά χαρακτηρίζονται ως έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, επί των εισοδημάτων αυτών διενεργείται παρακράτηση με εξάντληση της φορολογικής τους υποχρέωσης.

Περαιτέρω και δεδομένου ότι από τον νόμο δεν τίθεται κανένας περιορισμός σχετικά με την κατηγορία των τηρουμένων βιβλίων, συνάγεται ότι δικαίωμα μεταφοράς της ζημίας στην επόμενη πενταετία έχουν τα αναφερόμενα πιο πάνω πρόσωπα ανεξάρτητα αν τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο.

Ειδικά σε ό,τι αφορά τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, ο συμψηφισμός των ζημιών γίνεται μόνο με μελλοντικά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα και όχι με άλλα εισοδήματα του φυσικού προσώπου, όπως μισθούς και συντάξεις, ενοίκια ακινήτων, κ.λπ. του ίδιου φορολογικού έτους.

Οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 27 περί μεταφοράς ζημιών εφαρμόζονται για φορολογικές ζημιές που προκύπτουν στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά. Επομένως, προκειμένου για ζημιές που προέκυψαν σε χρήσεις με έναρξη πριν την 1.1.2014, θα έχουν εφαρμογή οι προϋποθέσεις των διατάξεων εκείνων που ίσχυαν κατά τον χρόνο που γεννήθηκαν οι υπόψη ζημιές, ήτοι των άρθρων 4 και 61 του ν. 2238/1994.

Επειδή ο ισχυρισμός αυτός προβάλλεται το πρώτον με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, δεδομένου ότι ο έλεγχος ως προς τις φορολογικές ζημιές αναφέρει ότι δεν τίθεται θέμα ελέγχου ορθής μεταφοράς ζημιών αφού την προηγούμενη χρήση είχαν δηλωθεί κέρδη (τα οποία και φορολογήθηκαν – σελ. 55 έκθεσης ελέγχου).

Περαιτέρω, στην έκθεση απόψεων της ελεγκτικής αρχής αναφέρεται ότι: «Αυτός ο ισχυρισμός της ελεγχόμενης δεν διατυπώθηκε/εκφράστηκε προγενέστερα κατά τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου και πριν την ολοκλήρωση αυτού. Ο ισχυρισμός αυτός, από την υπηρεσία μας δεν γίνεται δεκτός διότι σύμφωνα με την ΠΟΛ.1088/2016, απαραίτητη προϋπόθεση για να συμψηφισθεί η ζημία προηγούμενων χρήσεων, είναι να υποβληθούν τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με βάση τα οριζόμενα στα αρθ. 18 & 19 του ΚΦΔ και να υποβληθούν οι ανάλογες κυρώσεις, κάτι το οποίο μέχρι και σήμερα δεν έχει γίνει (δεν έχουν υποβληθεί τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Ε.)».

Επειδή η ζημία προηγούμενων ετών δεν απαιτείται να δηλωθεί και με τις δηλώσεις των επόμενων οικονομικών ετών, όταν τα αποτελέσματα αυτών των ετών είναι ζημιογόνα. Αντίθετα η ζημία προηγούμενων ετών απαιτείται να δηλωθεί στη χρήση που θα προκύψουν κέρδη, προκειμένου αυτή να συμψηφιστεί (ΠΟΛ. 1052/2007 και ΔΕΑΦ Α 1146889/2015).

Περαιτέρω, εφόσον σε κάθε έτος η προκύπτουσα ζημία του έτους έχει δηλωθεί, έστω αν στο επόμενο έτος που ήταν ζημιογόνο αυτή δεν δηλώθηκε ως μεταφερόμενη, το σύνολο των ζημιών παλαιότερων ετών, συμψηφίζεται διαδοχικά εντός της πενταετίας, δηλαδή δεν χρειάζεται να υποβληθούν συμπληρωματικές δηλώσεις με τη μεταφερόμενη σε κάθε έτος ζημία (ΔΕΑΦ Α 1047465/2016).

Συνεπώς η μη αναγραφή του δικαιούμενου για μεταφορά ποσού ζημίας στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος επόμενου έτους (εντός πενταετίας) στο οποίο προέκυψαν κέρδη, στερεί από το φορολογούμενο του δικαιώματος συμψηφισμού της ζημίας, γιατί με τις πιο πάνω διατάξεις επιδιώχθηκε η εξάρτηση του υπόψη συμψηφισμού ή της μεταφοράς της ζημίας σε επόμενα έτη, με την κανονική εκπλήρωση και συμμόρφωση των δικαιούχων με τις φορολογικές υποχρεώσεις τους (ΔΕΑΦ Α 1146889/2015).

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες στην υπηρεσία δηλώσεις, ο ελεγχόμενος συνεταιρισμός παρουσίασε κατά τα έτη **2014** και **2015** ζημιά ύψους **88.273,18€** και **236.568,32€** αντίστοιχα, ενώ κατά το έτος **2016** παρουσίασε κέρδη ύψους **10.610,75€**, τα οποία δηλώθηκαν στις οικείες δηλώσεις εισοδήματος, χωρίς να μεταφέρει την ζημιά του έτους 2014 στο έτος 2015 στο οποίο παρουσίασε επίσης ζημιές, αλλά ούτε μετέφερε τη σωρευτική ζημιά των ετών 2014 και 2015 στο έτος 2016 όπου παρουσίασε κέρδη.

Επειδή σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις ο προσφεύγων δεν είχε υποχρέωση να μεταφέρει τη ζημιά του έτους 2014 στο έτος 2015, αφού και στο έτος 2015 το αποτέλεσμα ήταν επίσης ζημιογόνο (ΔΕΑΦ Α 1047465/2016), όμως η μη μεταφορά των συσσωρευμένων ζημιών στο έτος 2016 όπου το αποτέλεσμα ήταν κερδοφόρο, του στερεί το δικαίωμα συμψηφισμού της ζημίας (ΔΕΑΦ Α 1146889/2015). Ως εκ τούτου για ποσό ζημιάς ίσου με τα κέρδη που προέκυψαν το έτος 2016 ύψους 10.610,75€, δεν παρέχεται δικαίωμα συμψηφισμού.

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος για την μεταφορά των σωρευμένων ζημιών των ετών 2014 και 2015 ύψους 88.273,18€ και 236.568,32€ αντίστοιχα, αφού αφαιρεθούν τα κέρδη του φορολογικού έτους 2016 ύψους 10.610,75€, ήτοι συνολικά **314.230,75€** (88.273,18€ + 236.568,32€ - 10.610,75€), πρέπει να γίνει δεκτός.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή οι διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/23-7-2013), ορίζουν, ότι:

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

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, 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.

23. Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

- α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια μικροχρηματοδοτήσεις που λαμβάνουν οι δικαιούχοι της παρ. 1 του άρθρου 15 για τη χορήγηση μικροχρηματοδοτήσεων διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες και τα χρεωστικά ομόλογα που εκδίδουν πιστωτικοί συνεταιρισμοί που λειτουργούν ως πιστωτικά ιδρύματα 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 για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού,

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,
γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,
δ) προβλέψεις εκτός των οριζόμενων στο άρθρο 26,
ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,
στ) Η παροχή αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα,
ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών,
η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου,
θ) οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,
ι) οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,
ια) **οι δαπάνες ψυχαγωγίας.** Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής,
ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και
ιγ) το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς,

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, ο προσφεύγων συνεταιρισμός ισχυρίζεται ότι οι απορριφθείσες από τον έλεγχο δαπάνες δεν έπρεπε να απορριφθούν διότι είναι παραγωγικές (παρ.3.3.1 σελ. 9-14 ενδικοφανούς).

Επειδή στην έκθεση απόψεων επί ενδικοφανούς προσφυγής της Δ.Ο.Υ. Χανίων, αναφέρεται προς αντίκρουση του ισχυρισμού του προσφεύγοντος ότι: «Οι ισχυρισμοί της ελεγχόμενης επιχείρησης δεν γίνονται δεκτοί από την υπηρεσία μας διότι, δαπάνες που απορρίφθηκαν από τον έλεγχο αφορούν τακτοποιητικές εγγραφές που γίνονται προκειμένου να διορθωθούν τα υπόλοιπα -των πελατών και προμηθευτών στη λογιστική λογ.30 και 50 (τα οποία πρέπει να συμφωνούν με την εμπορική διαχείριση) και -του λογ.33, του λογ.50.92,
Με αντίστοιχη χρέωση των εξόδων, επιβαρύνοντας έτσι το φορολογικό αποτέλεσμα.»

Επειδή, ο προσφεύγων συνεταιρισμός ισχυρίζεται ότι η διάταξη του άρθρου 23 περ.ιδ' του ν.4172/2013 είναι αντισυνταγματική.

Επειδή στην έκθεση απόψεων επί ενδικοφανούς προσφυγής της Δ.Ο.Υ. Χανίων, αναφέρεται προς αντίκρουση του ισχυρισμού του προσφεύγοντος ότι: «Η υπηρεσία μας εμμένει στην άποψή της και

στην απόρριψη των δαπανών μισθοδοσίας, οι οποίες δεν πραγματοποιήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής σύμφωνα με τις εν λόγω διατάξεις του ΚΦΕ. Σε ό,τι αφορά την αντισυνταγματικότητα των διατάξεων που εφαρμόσαμε ο έλεγχος αντιτείνει ότι επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος: «Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου» και «συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους» ενώ με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 25 του Συντάγματος ορίζεται ότι: «Το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης». Τέλος, με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 106 του Συντάγματος, ορίζεται ότι: «η ιδιωτική οικονομική πρωτοβουλία δεν επιτρέπεται να αναπτύσσεται σε βάρος της ελευθερίας και της ανθρώπινης αξιοπρέπειας ή προς βλάβη της Εθνικής Οικονομίας». Συνεπώς, ο έλεγχος της αντισυνταγματικότητας, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων.

Επειδή από την υπηρεσία μας γίνονται αποδεκτές οι ως άνω απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χανίων και απορρίπτονται οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος σχετικά με τις ως άνω αναφερόμενες λογιστικές διαφορές, δεδομένου ότι δεν προσκομίζονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή επαρκή αποδεικτικά στοιχεία.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται μεταξύ άλλων ότι ο έλεγχος εσφαλμένα δεν αναγνώρισε τις διενεργηθείσες αποσβέσεις που καταχωρήθηκαν στους οικείους λογαριασμούς των ετών 2017 και 2018 ύψους **74.867,41€** και **82.805,09€** αντίστοιχα, ενώ με το υποβληθέν στην υπηρεσία μας υπόμνημα ζητά να αναγνωριστούν ως έξοδα αποσβέσεων τα ποσά των **24.205,19€** και **36.611,50€** αντίστοιχα.

Επειδή από την έκθεση ελέγχου (σελ. 51-52) προκύπτει ότι δεν αναγνωρίστηκαν οι εν λόγω αποσβέσεις καθόσον **δεν προσκομίστηκαν τα απαραίτητα δικαιολογητικά / παραστατικά** που είναι απαραίτητα προκειμένου να ελεγχθεί η αξία κτήσης, η αναπόσβεστη αξία την 01/01/2017 και κατά συνέπεια οι πραγματοποιηθείσες αποσβέσεις των ελεγχόμενων φορολογικών ετών.

Επειδή με το υπόμνημα που κατατέθηκε στην υπηρεσία μας, ο προσφεύγων προσκομίζει και επικαλείται τα υπ' αριθ./30-09-2007 και/29-05-2008 τιμολόγια της εταιρείας «.....» καθαρής αξίας 600.000,00€ και 28.479,76€ αντίστοιχα, καθώς και ολόκληρο το μητρώο παγίων. Τα προαναφερθέντα νέα στοιχεία εξετάστηκαν από την αρμόδια ελεγκτική αρχή και στην απάντησή της επί της πράξης αναπομπής της υπηρεσίας μας, αναφέρει ότι «μετά την εξέταση του μητρώου παγίων, οι απόψεις της ελεγχόμενης γίνονται δεκτές από τον έλεγχο και οι αποσβέσεις χρήσεις που αναγνωρίζονται προς έκπτωση είναι για τη χρήση 2017 ύψους 24.205,19€ και για τη χρήση 2018 και ύψους 36.611,50€».

Κατόπιν αυτών ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται **βάσιμος και γίνεται αποδεκτός**, άποψη που εκφράζει και η ελέγχουσα φορολογική αρχή με την απάντησή της επί της πράξης αναπομπής και **αποδέχεται η υπηρεσία μας**. Ως εκ τούτου, από τις λογιστικές διαφορές ελέγχου, **πρέπει να διαγραφούν από το φορολογικό έτος 2017 το ποσό των 24.205,19€ και από το φορολογικό έτος 2018 το ποσό των 36.611,50€**.

Περαιτέρω, σε συνέχεια του τέταρτου ισχυρισμού του, σχετικά με τις επιχορηγήσεις ποσού **1.232.021,18€** που έχουν καταχωρηθεί στις πιστώσεις των λογ. 41, ο προσφεύγων προβάλλει ότι προσκόμισε το σύνολο των αποφάσεων με τις οποίες εγκρίθηκε η επένδυση στα Εντούτοις, ο έλεγχος αναφέρει ότι «όλα τα παραπάνω προσκομίστηκαν δίχως να υπάρχει μία συνοχή, δίχως να υποδεικνύεται ποια πάγια από το μητρώο παγίων αφορούν...», δεδομένου δε ότι **δεν δόθηκαν οι απαραίτητες διευκρινίσεις** σχετικά με το πότε σχηματίστηκαν αυτές, με βάση ποια απόφαση/έγκριση σχηματίστηκαν, ποιο ήταν το ποσό επιχορήγησης της κάθε απόφασης, τι αφορούσε κάθε επιχορήγηση, ποια επενδυτικά πάγια ή επενδυτικές δαπάνες αφορούσαν, ποια

συγκεκριμένα πάγια από το μητρώο παγίων αφορούσαν, ώστε να επαληθεύσει ο έλεγχος αν οι εν λόγω επιχορηγήσεις έχουν αποσβεσθεί (σε πίστωση των εσόδων) με την ίδια αναλογία, όπως έχουν αποσβεστεί και τα πάγια που αυτές αφορούν με αποτέλεσμα την ματαίωση των ελεγκτικών αυτών επαληθεύσεων, και συνέπεια τον καταλογισμό του ποσού αυτού ως λογιστική διαφορά κατά το φορολογικό έτος 2017.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προσκομίζει και επικαλείται τα εξής:

- ✓ Δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και καταστάσεις οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα οικονομικού έτους 2007-φορολογικού έτους 2016. (σχετ. ενδικοφανούς 4)
- ✓ Συγκεντρωτικό πίνακα αποσβέσεων βάσει των επίμαχων δηλώσεων παρελθόντων ετών (σχετ. ενδικοφανούς 5)
- ✓ Την υπ' αριθμ. 14/2016 έκθεση ελέγχου του άρθρου 66 του Ν.2238/1994 της Δ.Ο.Υ. Χανίων που αφορούσε σε έλεγχο του οικονομικού έτους 2009 (σχετ. ενδικοφανούς 6)
- ✓ Απόσπασμα από την έκθεση ορκωτών ελεγκτών της ΣΟΛ ΑΕ, για τις χρήσεις 2006-2009 (σχετ. ενδικοφανούς 7)

Περαιτέρω με το υπ' αριθ./17-05-2024 Συμπληρωματικό Υπόμνημα ο προσφεύγων συνεταιρισμός, προσκόμισε τα κάτωθι:

- ✓ Τα υπ' αριθμ./30-09-2007 και/29-05-2008 τιμολόγια της εταιρείας «.....», τα οποία αφορούν στην κατασκευή του κτιρίου (συσκευαστήριο) της ομάδας παραγωγών τους, συνολικού ποσού ύψους 696.000€ και 33.036,52€ αντίστοιχα,
- ✓ ΠΙΝΑΚΑΣ I - Μητρώο παγίων με όλα τα πάγια που αφορούν την επένδυση του συσκευαστηρίου
- ✓ ΠΙΝΑΚΑΣ II - Μητρώο παγίων με πάγια που δεν έχουν αποσβεστεί πλήρως έως την 01/01/2017.
- ✓ ΠΙΝΑΚΑΣ III - Μητρώο παγίων με πάγια που δεν έχουν αποσβεστεί πλήρως έως την 01/01/2018.

Επειδή από την έκθεση ελέγχου (σελ. 60) προκύπτει ότι διαπιστώθηκε η ύπαρξη πιστώσεων στους κατωτέρω λογαριασμούς, οι οποίες παραμένουν αμετάβλητες και στα δύο ελεγχόμενα έτη 2017 και 2018:

Κωδικός Λογαριασμού	Περιγραφή Λογαριασμού	Ποσό
41.04.01	“Κεφάλαιο εξ επιδοτήσεων”	23.110,79€
41.10.01	“Επιχορ. Παγίων καν. ΕΟΚ 866/90”	92.234,04€
41.10.02	“Επιδ/ση παγίων βάσει παραγωγής”	186.625,48€
41.10.03	“Επιδότηση κατασκευής παγίων”	930.050,87€

Επειδή με την ΠΟΛ 1029/2006 (Β' 252) Απόφαση ορίζονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

Οι αποσβέσεις που αναλογούν στην αξία των παγίων στοιχείων που επιχορηγείται βάσει αναπτυξιακών νόμων (Ν. 1892/1990, Ν. 2601/1998) ή από την Ευρωπαϊκή Ένωση, για την πραγματοποίηση επενδύσεων, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. Για το λόγο αυτό, τα ποσά επιχορηγήσεων καταχωρούνται σε πίστωση του λογαριασμού 41.10 «Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων» και στο τέλος κάθε χρήσης ποσό αυτών ίσο με τις τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις, που διενεργήθηκαν στην αξία των παγίων στοιχείων που επιχορηγήθηκε, μεταφέρεται στον αποτελεσματικό λογαριασμό 81. 01 «Εκτακτα και ανόργανα έσοδα» με την ειδικότερη διάκριση 81.01.05 «Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων». (1040321/10238/ΠΟΛ. 1093/1992 ερμην. εγκύκλιος του Ν. 1892/1990, 1072294/11060/Β0012/1.10.2004). Τα ανωτέρω δεν ισχύουν για τις αποσβέσεις των παγίων στοιχείων που επιχορηγούνται με το Ν. 3299/2004.

Επειδή οι αποσβέσεις των παγίων που έχουν διενεργηθεί στην επένδυση του συσκευαστηρίου της ομάδας παραγωγών του αγροτικού συνεταιρισμού, έπρεπε κατά το ποσοστό επιχορήγησης να μειώσουν τα ποσά του αποθεματικού επιχορηγήσεων (χρέωση 41.10) σε πίστωση εσόδων (81.01.05 - Αναλογούσες στη χρήση αποσβέσεις επιχορηγούμενων παγίων).

Δεδομένου όμως ότι η αξία κτήσης των επιχορηγηθέντων παγίων ήταν 1.777.964,29€, ενώ είχαν διενεργηθεί αποσβέσεις σ' αυτά μέχρι 31/12/2016 ύψους 1.053.305,08€, το ποσοστό απόσβεσης των επιχορηγηθέντων παγίων ανέρχεται σε **59,24%** ($1.053.305,08 : 1.777.964,29$), και συνεπώς το ποσό της επιχορήγησης ύψους 1.208.910,39€ (που αφορά τους λογαριασμούς 41.10.01, 41.10.02 και 41.10.03) έπρεπε μέχρι την 31/12/2016 να έχει ήδη απομειωθεί κατά **716.158,52€** ($1.208.910,39 \times 59,24\%$). Συνεπώς ο προσφεύγων συνεταιρισμός, **δεν εμφάνισε στα βιβλία του έσοδα προηγούμενων χρήσεων κατά την 1/1/2017 ύψους 716.158,52€.**

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36§4 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Εάν ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου συνεπάγεται τροποποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου για φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου έχει παραγραφεί, η αντίστοιχη προσαρμογή φόρου διενεργείται στο παλαιότερο φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου δεν έχει ακόμη παραγραφεί και στο οποίο αφορά ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου»

Περαιτέρω, με την **Ε. 2082/7.12.2022** εγκύκλιο ΑΑΔΕ, παρασχέθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 4 του άρθ. 36 του ΚΦΔ, σε περίπτωση που κατά τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου έχει εντοπιστεί φορολογητέα ύλη η οποία ανάγεται σε φορολογικά έτη που έχουν παραγραφεί, τα οποία προηγούνται της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου.

Επειδή η εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 36§4 του ΚΦΔ αφορά σε τροποποίηση προσδιορισμού φόρου για φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου έχει παραγραφεί. Επομένως, θα πρέπει για το έτος αυτό να έχει εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κατόπιν ελέγχου ή να έχει γίνει προσδιορισμός φόρου (διοικητικός ή άμεσος) είτε με αρχική δήλωση είτε με τροποποιητική πριν ή μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση ο προσφεύγων συνεταιρισμός, **δεν εμφάνισε στα βιβλία του έσοδα προηγούμενων χρήσεων κατά την 1/1/2017 ύψους 716.158,52€, δηλαδή εντοπίστηκε φορολογητέα ύλη που ανήκει σε παραγεγραμμένα έτη (2016 και προηγούμενα), και η προσαρμογή φόρου διενεργείται στο πρώτο ελεγχόμενο έτος (2017) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36§4 του ΚΦΔ.**

Μετά την εξέταση των ανωτέρω στοιχείων, το ποσό των επιχορηγήσεων που πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα κάθε χρήσης, υπολογίζεται ως εξής:

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΣΟΔΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΕΤΩΝ

Αξία κτήσης παγίων που επιχορηγήθηκαν	1.777.964,29€
Σύνολο Αποσβέσεων μέχρι 31/12/2016	1.053.305,08€
Ποσοστό απόσβεσης επιχορηγηθέντων	59,24%
Επιχορήγηση 41.10.01 & 41.10.02 & 41.10.03	1.208.910,39€
Ποσοστό απόσβεσης επιχορηγηθέντων	59,24%
Ποσά με τα οποία έπρεπε να χρεωθούν οι λογ. 41.10.02 & 41.10.03 μέχρι 31/12/2016 και αφορούν έσοδα προηγούμενων χρήσεων	716.158,52€

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΣΟΔΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΦΟΡΩΛ. ΕΤΟΥΣ 2017

Αξία κτήσης παγίων που επιχορηγήθηκαν	1.777.964,29€
Σύνολο Αποσβέσεων μέχρι 31/12/2017	1.103.842,30€
Ποσοστό απόσβεσης επιχορηγηθέντων	62,08%
Επιχορήγηση 41.10.01 & 41.10.02 & 41.10.03	1.208.910,39€
Ποσοστό απόσβεσης επιχορηγηθέντων	62,08%
Ποσά με τα οποία έπρεπε να χρεωθούν οι λογ. 41.10.02 & 41.10.03 μέχρι 31/12/2017 και αφορούν έσοδα προηγ. & τρέχουσας χρήσης	750.491,57€
Μείον ποσά που αφορούν τις προηγούμενες χρήσεις	716.158,52€
Ποσά με τα οποία έπρεπε να χρεωθούν οι λογ. 41.10.02 & 41.10.03 και αφορούν έσοδα τρέχουσας χρήσης 2017	34.333,06€

Σύνολο εσόδων προηγούμενων χρήσεων & τρέχουσας χρήσης που έπρεπε να βαρύνουν τα αποτελέσματα της χρήσης 2017	750.491,57€
---	--------------------

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΣΟΔΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΦΟΡΩΛ. ΕΤΟΥΣ 2018

Αξία κτήσης παγίων που επιχορηγήθηκαν	1.777.964,29€
Σύνολο Αποσβέσεων μέχρι 31/12/2018	1.150.094,13€
Ποσοστό απόσβεσης επιχορηγηθέντων	64,69%
Επιχορήγηση 41.10.01 & 41.10.02 & 41.10.03	1.208.910,39€
Ποσοστό απόσβεσης επιχορηγηθέντων	64,69%
Ποσά με τα οποία έπρεπε να χρεωθούν οι λογ. 41.10.02 & 41.10.03 μέχρι 31/12/2018 και αφορούν έσοδα προηγ. & τρέχουσας χρήσης	782.044,13€
Μείον ποσά που αφορούν τις προηγούμενες χρήσεις	750.491,57€
Ποσά με τα οποία έπρεπε να χρεωθούν οι λογ. 41.10.02 & 41.10.03 και αφορούν έσοδα τρέχουσας χρήσης 2018	31.552,56€

Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω: από το φορολογικό έτος **2017** πρέπει να διαγραφεί λογιστική διαφορά ύψους **481.629,61€** (ήτοι 1.232.021,18€ - 750.391,57€), ενώ στο φορολογικό έτος **2018** πρέπει να καταλογιστεί επιπλέον λογιστική διαφορά ύψους **31.552,56€**.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι συνολικές λογιστικές διαφορές βάσει της παρούσας Απόφασης για τα έτη 2017 και 2018 ανέρχονται σε 981.089,50€ και 107.721,34€ αντίστοιχα, ως εξής:

Λογιστικές Διαφορές	2017	2018
Σύνολο Λογιστικών διαφορών ελέγχου	1.428.740,22€	115.187,67€
Μείον: Λογιστικές διαφορές που διαγράφονται		
Αποσβέσεις Παγίων χρήσης	(24.205,19€)	(36.611,50€)
Επιχορηγήσεις Παγίων επενδύσεων	(481.629,61€)	31.552,56€
Σύνολο Λογιστικών διαφορών που διαγράφονται	(505.834,80 €)	(5.058,94€)
Σύνολο Λογιστικών διαφορών βάσει Απόφασης	922.905,42€	110.128,73€

Επειδή σε συνέχεια των ανωτέρω διαπιστώσεων, τα τελικά αποτελέσματα του προσφεύγοντος για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2017 και 2018 διαμορφώνονται ως εξής :

Υπολογισμός φορολογητέων κερδών 2017	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης
Καθαρά Κέρδη ή ζημιές βάσει ισολογισμού	-204.404,42€	-203.834,14€	-203.834,14€
Πλέον: Λογιστικές Διαφορές		1.428.740,22€	922.905,42€
Φορολογητέα Κέρδη		1.224.906,08€	719.071,28€
Μείον: Ζημιές προηγούμενων ετών προς μεταφορά			-314.230,75€
Σύνολο φορολογητέων κερδών προς φορολόγηση		1.224.906,08€	404.840,53€

Υπολογισμός φορολογητέων κερδών 2018	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης
Καθαρά Κέρδη ή ζημιές βάσει ισολογισμού	-68.631,00€	96.978,61€	96.978,61€
Πλέον: Λογιστικές Διαφορές		115.187,67€	110.128,73€
Σύνολο φορολογητέων κερδών προς φορολόγηση		212.166,28€	207.107,34€

Επειδή, κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης 28/12/2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 29-01-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., και την τροποποίηση των υπ. αριθ. /28-12-2023 και /28-12-2023 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογικών ετών 2017 και 2018 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

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

1) υπ' αριθμ. /28-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων

Φορολογικό Έτος 2017	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Οριστική φορολ. υποχρέωση
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά	-204.404,42€	1.224.906,08€	404.840,53€	404.840,53€
Φόρος που αναλογεί (κέρδη x 13%)		159.237,79€	52.629,27€	52.629,27€
Μείον: Παρακρατηθέντες φόροι	1.379,40€	1.379,40€	1.379,40€	0,00€
Πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό	1.379,40€			52.629,27€
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		157.858,39€	51.249,87€	
Πλέον: Τέλος επιτηδεύματος	800,00€	800,00€	800,00€	0,00€
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή	579,40 €			52.629,27€
Χρεωστικό υπόλοιπο για βεβαίωση		158.658,39€	52.049,87€	
Πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της δήλωσης		79.618,90€	26.314,64€	26.314,64€
Τελικό Χρεωστ. υπόλοιπο για βεβαίωση		238.277,29€	78.943,91€	78.943,91€

2) υπ' αριθμ./28-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων

Φορολογικό Έτος 2018	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Οριστική φορολ. υποχρέωση
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά	-68.631€	212.166,28€	207.107,34€	207.107,34€
Φόρος που αναλογεί (κέρδη x 13%)		27.581,62€	26.923,95€	26.923,95€
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		27.581,62€	26.923,95€	
Χρεωστικό υπόλοιπο για βεβαίωση		27.581,62€	26.923,95€	26.923,95€
Πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της δήλωσης		13.790,81€	13.461,98€	13.461,98€
Τελικό Χρεωστ. υπόλοιπο για βεβαίωση		41.372,43€	40.385,93€	40.385,93€

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

Ακριβές Αντίγραφο

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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