



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/05/2023

Αριθμός απόφασης: 1383

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.

β. 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.)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ*» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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 κατάθεσης 27/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα το ΚΟΡΙΝΘΙΑΣ, οδός, κατά: α) της με αριθμ. /27-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, φορολογικού έτους 2016, και β) της με αριθμ. /27-12-2022 πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, φορολογικού έτους 2016, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και τις από 27/12/2022 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και προστίμου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ./27-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, φορολογικού έτους 2016, περιορίστηκε η μεταφερομένη ζημία στο επόμενο φορολογικό έτος κατά το ποσό των 12.673.538,91 ευρώ και καταλογίστηκε διαφορά τελών χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων ποσού 706,82 ευρώ πλέον διαφοράς εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των τελών χαρτοσήμου ποσού 141,36 ευρώ πλέον προστίμου χαρτοσήμου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 353,41 ευρώ πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί του προστίμου τελών χαρτοσήμου ποσού 70,58 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **1.272,27 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4987/2022.

β) Με την υπ' αριθμ./27-12-2022 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **2.500,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4987/2022. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα εταιρεία κατά το ως άνω φορολογικό έτος δε συμμορφώθηκε με τις κατά το άρθρο 13 του ΚΦΔ υποχρεώσεις της, ήτοι:

- Δεν τήρησε αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων (απογραφή), όπως είχε υποχρέωση, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 4, 5, και 6 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ).

- Δεν τήρησε αναλυτικό αρχείο πάγιων περιουσιακών στοιχείων, όπως είχε υποχρέωση, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 4, 5, και 6 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ).

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των από 27/12/2022 οικείων εκθέσεων μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και προστίμου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθμ./12-01-2022 εντολής μερικού ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ.

Στα πλαίσια του ως άνω διενεργηθέντος ελέγχου διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

A. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στις δηλώσεις πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία για το φορολογικό έτος 2016 δε δήλωσε έσοδα παρεπόμενων ασχολιών (ενοίκια κτιρίων) ως κάτωθι:

ΑΡΙΘΜ. ΔΗΛΩΣΗΣ	ΜΙΣΘΩΤΗΣ	ΜΗΝΙΑΙΟ ΜΙΣΘΩΜΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΜΙΣΘΩΜΑ ΕΤΟΥΣ
...../13-10-2016	1.295,00	15.540,00
...../20-10-2016	3.208,33	8.020,82
...../24-11-2016	1.700,00	12.750,00
...../24-11-2016	1.500,00	2.250,00
ΣΥΝΟΛΟ			38.560,82
75.05			15.000,00
ΔΙΑΦΟΡΑ			23.560,82

Επιπλέον διαπιστώθηκε ότι τα λογιστικά κέρδη και τα αντίστοιχα φορολογικά κέρδη, όπως αυτά απεικονίζονται στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος παρουσιάζουν διαφορές και δεν προκύπτουν ορθώς από την λογιστική και φορολογική βάση αντίστοιχα.

Κέρδη με βάση τα Αποτελέσματα Χρήσης του Ισολογισμού	Κέρδη με βάση τα βιβλία	Φορολογικά κέρδη Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος	Διαφορά
342.359,38	390.636,97	398.136,97	7.500,00

B. Σύμφωνα με τις διενεργηθείσες ελεγκτικές επαληθεύσεις στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας εταιρείας, δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και προστέθηκαν ως λογιστικές διαφορές στα αποτελέσματα τα παρακάτω ποσά δαπανών:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΤΟΥΣ 2016		
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΤΕΛΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ
64.05.01.000.000	Συνδρομές Εισφορές	330,00
55.00.00.000.000	ΙΚΑ μικτά TEAM	28,94
63.03.00.000.000	EIX	424,20
63.98.09.000.000	ΦΠΑ μη εκπ	264,62
62.05.01.000.000	Ασφάλιστρα επιβατικών	73,39
62.07.03.000.000	Μεταφορικών μέσων	132,76
62.07.03.000.023	Μεταφορικών μέσων	37,71
62.07.03.000.024	Μεταφορικών μέσων	74,84
64.00.00.000.000	Έξοδα κίνησης (καυσ-λιπ)	575,29
64.98.00.100.000	Δαπάνες γενικής διεύθυνσης (μικροποσά)	1.211,02
64.98.05.000.000	Έξοδα διάφορων τρίτων	794,00
64.02.03.001.023	Διαφημίσεις	2.220,00
64.02.03.001.024	Διαφημίσεις	1.838,00
	Δαπάνες άνω των 500 ευρώ με εξόφληση χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου	176.790,92
66.05.00.040.000	Αποσβέσεις δικαιωμάτων	69.384,66
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ		254.180,35

Γ. Περαιτέρω διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν τήρησε ορθά τις φορολογικές διατάξεις και έχει απωλέσει το δικαίωμα μεταφοράς φορολογικών ζημιών για την φορολογική περίοδο 01/01/2016-

31/12/2016 και οι ζημιές παρελθουσών χρήσεων προσδιορίστηκαν στο ποσό των 2.906.873,57 ευρώ αντί του δηλωθέντος ποσού 15.310.171,31 ευρώ.

Σύμφωνα με όλα τα ανωτέρω ο έλεγχος προσδιόρισε τα αποτελέσματα της προσφεύγουσας εταιρείας για το φορολογικό έτος 2016 ως εξής:

Φορολογική Περίοδος 01/01/2016-31/12/2016	
ΚΕΡΔΗ χρήσης βάσει Δ.Λ.Π./Ε.Λ.Π.	398.136,97
Πλέον: Δηλωθείσες μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες	363.232,27
Πλέον: Μη δηλωθέντα έσοδα	23.560,82
Μείον: Διαφορά με βάση τα βιβλία	7.500,00
Πλέον: λογιστικές διαφορές ελέγχου	254.180,35
ΚΕΡΔΗ δήλωσης	1.031.610,41
Μεταφερόμενη ζημιά προηγούμενης περιόδου	2.906.873,57
ΚΕΡΔΗ (ΖΗΜΙΕΣ) ΕΛΕΓΧΟΥ	-1.875.263,16

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις του ελέγχου εκδόθηκαν από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου οι με αριθμ./27-12-2022 και/27-12-2022 προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως μεταρρύθμιση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- **Ανυπαρξία κάθε ανακρίβειας στην υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος.** Πεπλανημένα και παράνομα εκδόθηκε για το φορολογικό έτος 2016 η με αριθμ./27.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, καθόσον σε καμία παράβαση των διατάξεων του ν.4172/2013 δεν υπέπεσε, αναφορικά με τα όσα αναφέρονται στην προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου και νόμιμα, ακριβώς και αληθώς υπέβαλε τη φορολογική της δήλωση.

- **Νόμιμος και παραγωγικός ο χαρακτήρας των κρινόμενων δαπανών και, ακολούθως, νόμω και ουσία αβάσιμη η προσαύξηση των καθαρών κερδών της με λογιστικές διαφορές, λόγω μη αναγνώρισης των οικείων δαπανών ως εκπεστέων από τα ακαθάριστα έσοδα της.** Ειδικότερα:

- Νόμω και ουσία αβάσιμη και αναίτιολόγητη η προσαύξηση των καθαρών κερδών της με την προσθήκη συνολικού ποσού δαπανών 1.582,81 ευρώ που σχετίζεται με τη χρήση εταιρικών οχημάτων (λογαριασμοί 63.03.00.000.000, 63.98.09.000.000, 62.05.01.000.000, 62.07.03.000.000, 62.07.03.000.023, 62.07.03.000.024 και 64.00.00.000.000), καθώς οι εν λόγω δαπάνες σχετίζονται και αφορούν τη λειτουργία και τη χρήση οχημάτων που ανήκουν στην κυριότητά της και χρησιμοποιούνται στο πλαίσιο άσκησης της παραγωγικής της δραστηριότητας.

- Νόμω και ουσία αβάσιμη και αναίτιολόγητη η προσαύξηση των καθαρών κερδών της με την προσθήκη των ποσών 2.220,00 ευρώ και 1.838,00 ευρώ ως λογιστικών διαφορών, λόγω απόρριψης των δαπανών διαφήμισης και προβολής κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος (λογαριασμοί 64.02.03.001.023 και 64.02.03.001.024). Οι εν λόγω δαπάνες ουδόλως συνιστούν δαπάνες διαφήμισης υποκείμενες σε τέλος διαφήμισης, όπως οι υποκείμενες σε τέλος διαφήμισης κατηγορίες διαφημίσεων ρητά και περιοριστικά απαριθμούνται στο άρθρο 15 του από 24/9/20.10.1958 Β.Δ., καθώς οι συναφείς παρασχεθείσες

υπηρεσίες δε σχετίζονται και δεν αφορούν την παραχώρηση φυσικού ή ηλεκτρονικού χώρου εκ μέρους των παρόχων των υπηρεσιών για την προβολή της προσφεύγουσας ενώπιον τρίτων ούτε και παροχή υπηρεσιών διανομής διαφημιστικών εντύπων. Αντιθέτως, η εν λόγω δαπάνη αφορά αμοιβή προς τρίτο για την παροχή γραφιστικών υπηρεσιών, εκτυπώσεων δημιουργικού υλικού και μακετών, εταιρικών παρουσιάσεων, παρακολούθηση λογαριασμών μέσων κοινωνικής δικτύωσης και ουδόλως σχετίζεται με παροχή υπηρεσιών διαφήμισης, προβολή και προώθησης από την προμηθεύτρια, των δραστηριοτήτων και υπηρεσιών της.

- Νόμω και ουσία αβάσιμη και αναιτιολόγητη η προσάυξηση των καθαρών κερδών της με την προσθήκη ποσού 69.384,66 ευρώ ως λογιστικής διαφοράς, λόγω απόρριψης των αποσβέσεων κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος (λογαριασμός 66.05.00.040.000). Ο φορολογικός έλεγχος κατ' εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών γεγονότων και, ιδίως, της φύσης και της κατηγορίας του ελεγχόμενου παγίου περιουσιακού στοιχείου (δικαίωμα χρήσης οικοπέδων), απορρίπτει τις εν λόγω φορολογικές αποσβέσεις υπό τον ισχυρισμό ότι πρόκειται για αποσβέσεις επί εδαφικών εκτάσεων, γεγονός που δεν συντρέχει. Και τούτο διότι, όπως προκύπτει από το σύνολο του προσκομιζόμενου αποδεικτικού υλικού η εταιρεία απέκτησε το δικαίωμα χρήσης των ανωτέρω οικοπέδων στο πλαίσιο εισφοράς του εν λόγω παγίου περιουσιακού στοιχείου, δηλαδή ενός άυλου δικαιώματος χρήσης από τον δήμο Λουτρακίου για την κάλυψη του μετοχικού κεφαλαίου της, της οποίας η διάρκεια ορίσθηκε για 50 έτη, και όχι του εμπραγμάτου δικαιώματος πλήρους κυριότητας επί των οικοπέδων. Επομένως η εταιρεία ουδόλως κατέστη κυρία των οικοπέδων, αλλά, αντίθετα, απέκτησε το δικαίωμα χρήσης αυτών από το δήμο Λουτρακίου για την κάλυψη του μετοχικού κεφαλαίου της, της οποίας η διάρκεια ορίσθηκε για 50 έτη. Επομένως η εταιρεία ορθώς και σύμφωνα με τις εφαρμοστέες λογιστικές αρχές και διατάξεις αναγνώρισε την συνολική αξία του άυλου δικαιώματος χρήσης των οικοπέδων στον οικείο λογιστικό λογαριασμό 16.04 «δικαιώματα χρήσεως ενσώματων πάγιων στοιχείων».+

• **Νόμω και ουσία αβάσιμος και πλημμελής ο προσδιορισμών των προς μεταφορά φορολογικών ζημιών για τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2016 και 2017.** Κατά εσφαλμένη ερμηνεία της διάταξης του άρθρου 27 ΚΦΕ και κατά παράβαση του νόμιμου κανόνα της χρονικής προτεραιότητας προσδιορίσθηκαν από τον φορολογικό έλεγχο οι φορολογικές ζημίες των φορολογικών ετών 2016 και 2017.

A. Σχετικά με τις λογιστικές διαφορές που σχετίζονται με τη χρήση εταιρικού οχήματος (λογαριασμοί 63.03.00.000.000, 63.98.09.000.000, 62.05.01.000.000, 62.07.03.000.000, 62.07.03.000.023, 62.07.03.000.024 και 64.00.00.000.000)

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά το κρινόμενο έτος:

«Άρθρο 21 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από

επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων

.....

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης

.....

Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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,
- 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.

Άρθρο 23 Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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 εκτός των οριζομένων 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 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, 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 στην ΠΟΛ. 1113/2015 διευκρινίζονται τα εξής:

«Γενικά

Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα:

α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει,

β) με τις διατάξεις του άρθρου 22Α, το οποίο προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 22 του Ν. 4223/2013, ορίζεται ο τρόπος έκπτωσης των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις, και

γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣτΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, 1729/2013, 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).

Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί άλλα έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

.....

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

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

Σημειώνεται ότι εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1007/2015 Απόφαση ΓΓΔΕ).

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.

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

Άρθρο 23

Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:

.....

ιβ) Οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.

Διευκρινίζεται ότι όποια δαπάνη έχει χαρακτηριστεί ως παροχή σε είδος με βάση το άρθρο 13 του Ν.4172/2013 (ΠΟΛ. 1219/2014 εγκύκλιός μας) και φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, θεωρείται ότι πραγματοποιείται προς το συμφέρον της επιχείρησης (άρθρο 22 περ. α') και εκπίπτει ως έξοδο μισθοδοσίας, εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις των περ. β και γ του άρθρου 22. **Λοιπές δαπάνες που δεν εμπíπτουν στην έννοια των παροχών σε είδος (π.χ. διατακτικές μέχρι 6 ευρώ, παροχές μέχρι 300 ευρώ, χρήση κινητών τηλεφώνων σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1219/2014, παραχώρηση εταιρικών οχημάτων για το 70% του κόστους των αναφερομένων στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου**

13 δαπανών, καύσιμα και διόδια εταιρικών οχημάτων, κ.λπ.) εκπίπτουν υπό το πρίσμα των διατάξεων του άρθρου 22.

Τα ίδια ισχύουν και για τα ποσά των περ. α' και β' της παρ. 1 του άρθρου 14 του Ν. 4172/2013, αναφορικά με την κάλυψη δαπανών (διαμονής, σίτισης και κίνησης) από την επιχείρηση που καταβάλλουν οι εργαζόμενοι κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας τους, τα οποία επίσης εκπίπτουν με τις προϋποθέσεις του άρθρου 22.

.....»

Επειδή, περαιτέρω, στην ΠΟΛ. 1045/2017 με θέμα "Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 13 του Ν. 4172/2013, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 99 του Ν.4446/2016 (Α' 240) για την παροχή σε είδος εταιρικού οχήματος" αναφέρεται:

«1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 99 του Ν.4446/2016 (ΦΕΚΑ' 240/22-12-2016) αντικαταστάθηκε η παράγραφος 2 του άρθρου 13 του Ν. 4172/2013 και ορίστηκε νέος τρόπος υπολογισμού της αξίας της παροχής σε είδος, ο οποίος υπολογίζεται ως ποσοστό της Λιανικής Τιμής προ Φόρων (ΛΤΠΦ) του οχήματος που παρέχεται.....

.....

Διευκρινίζεται ότι από 01.01.2016 η παροχή σε είδος, η οποία πλέον υπολογίζεται με βάση τις προαναφερθείσες διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 13 του Ν.4172/2013 όπως αυτές ισχύουν και όχι ως ποσοστό επί του πραγματικού κόστους του οχήματος, δεν χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό της πραγματικής δαπάνης του οχήματος για την παραχωρούσα επιχείρηση αλλά μόνο για τον υπολογισμό του τεκμαρτού εισοδήματος για τον χρήστη του.

Οι πραγματικές δαπάνες της επιχείρησης, που αφορούν στο κόστος του οχήματος και περιλαμβάνουν αποσβέσεις, κόστη επισκευής και συντήρησης, τέλη κυκλοφορίας, καύσιμα, διόδια καθώς και το σχετικό κόστος σε περίπτωση μίσθωσης ή χρηματοοικονομικής μίσθωσης, κλπ. εκπίπτουν στο σύνολό τους (100%) με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 (προϋποθέσεις περιπτώσεων α', β', και γ') και τα όσα ειδικότερα αναφέρονται στην ΠΟΛ. 1113/2015 εγκύκλιο, κατά περίπτωση.»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την από 27/12/2022 σχετική έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας δαπάνες που αφορούν το επιβατικό αυτοκίνητο ΚΡΚ 7995, όπως παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα, η προσφεύγουσα δε συμπεριέλαβε στις βεβαιώσεις αποδοχών που χορήγησε το 30% των δαπανών που αφορούν το επιβατικό αυτοκίνητο, οπότε θεωρήθηκε ότι αφορούν προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες που δεν πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και δεν εκπίπτουν σύμφωνα άρθρο 23 παρ. ιβ' του ν. 4172/2013:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ
63.03.00.000.000	ΕΙΧ	1.624,00	424,20
63.98.09.000.000	ΦΠΑ μη εκπ	882,07	264,62
62.05.01.000.000	Ασφάλιστρα επιβατικών	519,83	73,39
62.07.03.000.000	Μεταφορικών μέσων	442,55	132,76
62.07.03.000.023	Μεταφορικών μέσων	125,69	37,71
62.07.03.000.024	Μεταφορικών μέσων	249,46	74,84

64.00.00.000.000	Έξοδα κίνησης (καυσ-λιπ)	1.917,63	575,29
ΣΥΝΟΛΟ		5.762,23	1.582,81

Επειδή, για τις ανάγκες της η προσφεύγουσα εταιρεία διαθέτει το με αριθμό κυκλοφορίας ΚΡΚ 7995 ιδιόκτητο όχημα. Σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις οι πραγματικές δαπάνες της επιχείρησης, που αφορούν στο κόστος του οχήματος και περιλαμβάνουν αποσβέσεις, κόστη επισκευής και συντήρησης, τέλη κυκλοφορίας, καύσιμα, διόδια κλπ. εκπίπτουν στο σύνολό τους (100%) με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 (προϋποθέσεις περιπτώσεων α', β', και γ'), χωρίς να εξετάζεται αν το όχημα έχει παραχωρηθεί σε εργαζόμενο, εταίρο ή μέτοχο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του ν. 4172/2013. Εξάλλου, όπως αναφέρεται, και στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ ΕΞ 2018 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας, όσον αφορά σε κοινόχρηστα οχήματα, ανεξαρτήτως της ΛΤΠΦ αυτών, τα οποία δεν έχουν παραχωρηθεί σε συγκεκριμένο υπάλληλο ή ομάδες υπαλλήλων, αλλά διατίθενται από την επιχείρηση με σκοπό να χρησιμοποιούνται εκ περιτροπής από το προσωπικό της, ως αναγκαίο μέσο για τη διεκπεραίωση της εργασίας που του έχει ανατεθεί, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 13 του ν.4172/2013, δεδομένου ότι τα εν λόγω οχήματα δεν έχουν παραχωρηθεί από την εργοδότη επιχείρηση και ως εκ τούτου δεν συνιστούν για τον εργαζόμενο παροχή σε είδος.

Επειδή, περαιτέρω, ο έλεγχος δεν απέδειξε με συγκεκριμένα στοιχεία ότι κατά τη διάρκεια του επίμαχου φορολογικού έτους έγινε χρήση του με αριθμού κυκλοφορίας επιβατικού οχήματος της προσφεύγουσας εταιρείας για την κάλυψη προσωπικών αναγκών των μελών του Δ.Σ. της εταιρείας ή των εργαζομένων της.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, οι δαπάνες που αφορούν τη συντήρηση και επισκευή, τα ασφάλιστρα, τα τέλη κυκλοφορίας και τα καύσιμα κίνησης του ως άνω οχήματος αποτελούν δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της προσφεύγουσας εταιρείας και εκπίπτουν για φορολογικούς σκοπούς, καθώς η φορολογική αρχή, η οποία φέρει το βάρος της απόδειξης, υποχρεούται να αποδείξει ότι η χρήση του αυτοκινήτου της εταιρείας έγινε με σκοπό την κάλυψη προσωπικών αναγκών των υπαλλήλων της ή των μελών της διοίκησης, προκειμένου να απορρίψει τις αντίστοιχες δαπάνες ως μη παραγωγικές (βλ. ΣΤΕ 3325/2015). Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι τα ως άνω κεφάλαια λογιστικών διαφορών πάσχουν από αιτιολογία και η απόρριψη των οικείων δαπανών καθίσταται νόμω και ουσία αβάσιμη ως αόριστη και ακυρωτέα, γίνεται αποδεκτός και οι υπό κρίση λογιστικές διαφορές, συνολικού ποσού 1.582,81 ευρώ, διαγράφονται με βάση την παρούσα απόφαση.

Β. Σχετικά με τις λογιστικές διαφορές που σχετίζονται με την απόρριψη των δαπανών διαφήμισης και προβολής (λογαριασμοί 64.02.03.001.023 και 64.02.03.001.024)

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 6α του ν. 2880/2001:

«6.α. Η κατηγορία Δ' της παρ. 1 του άρθρου 15 του από 24.9/20.10.1958 βασιλικού διατάγματος "περί κωδικοποίησης εις ενιαίον κείμενον νόμου των ισχυουσών διατάξεων περί των προσόδων των Δήμων και Κοινοτήτων" (ΦΕΚ 171 Α), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, αντικαθίσταται ως εξής:

"Κατηγορία Δ'

α. Για διαφημίσεις που γίνονται με ημερολόγια, δώρα, έντυπα, κάθε είδους παραστάσεις ή λέξεις σε αυτοκόλλητα ή είδη με διαφημιστικές παραστάσεις ή λέξεις ή με άλλο παρόμοιο τρόπο, καθώς και για διαφημίσεις που γίνονται από τον αέρα με οποιονδήποτε τρόπο, το τέλος ορίζεται σε ποσοστό 2% επί της δαπάνης διαφήμισης.

Τα ένθετα διαφημιστικά φυλλάδια, που διανέμονται μαζί με τις εφημερίδες και τα περιοδικά, υπόκεινται στο ανωτέρω τέλος διαφήμισης.

β. Η προβολή προϊόντων σε χώρους καταστημάτων, που γίνεται είτε με την τοποθέτησή τους σε ειδικά σημεία εντός του καταστήματος είτε με έντυπα, δώρα, επιγραφές κάθε είδους είτε με άλλο παρόμοιο τρόπο, θεωρείται διαφήμιση και υπόκειται σε τέλος διαφήμισης, βάσει των εκδιδόμενων από τα καταστήματα τιμολογίων παροχής υπηρεσιών. Το τέλος υπολογίζεται με συντελεστή 2% επί της διαφημιστικής δαπάνης που καταβάλλεται για τις πράξεις αυτές.

Προβολή προϊόντων που εντάσσεται στην παραπάνω έννοια της διαφήμισης συνιστούν οι εξής ενέργειες:

- η ενοικίαση χώρων σε ειδικά ράφια,
- η τοποθέτηση προϊόντων σε ειδικές προθήκες ή περίπτερα,
- η διανομή δοκιμαστικών προϊόντων,
- εκδηλώσεις - εκπλήξεις ("Harpenings") στους χώρους του καταστήματος.

γ. Η απόδοση του τέλους, για όλες τις ενέργειες της κατηγορίας αυτής, γίνεται πάντοτε από τον διαφημιζόμενο, μέχρι τη λήξη προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Η καταβολή πραγματοποιείται σε οποιοδήποτε γραφείο του Ταμείου Παρακαταθηκών και Δανείων λειτουργεί σε Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.) και αποδεικνύεται με την παροχή ανάλογου παραστατικού στοιχείου (διπλότυπου). Το σύνολο των ποσών που εισπράττονται αποτελεί πόρο ειδικού λογαριασμού, που τηρείται στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων και αποδίδεται στους δήμους και κοινότητες.

Με απόφαση του Υπουργού Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, η οποία εκδίδεται ύστερα από γνώμη της Κ.Ε.Δ.Κ.Ε., καθορίζονται η διαδικασία, ο χρόνος, ο τρόπος, τα κριτήρια και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια, για την απόδοση των τελών στους Ο.Τ.Α. α' βαθμίδας.

δ. Ως δαπάνη διαφήμισης για τις διαφημίσεις της παρούσας κατηγορίας είναι το ποσό που καταβάλλεται από τον διαφημιζόμενο για τη διενέργεια της διαφήμισης, με βάση το φορολογικό στοιχείο που πρέπει να εκδίδεται για κάθε περίπτωση. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλόμενων τελών οι σχετικές δαπάνες διαφήμισης δεν αναγνωρίζονται ως εκπεστές από τα ακαθάριστα έσοδα, κατά τις φορολογικές διατάξεις."

Επειδή και στην ΠΟΛ. 1113/2015 διευκρινίζεται ότι: «i) Οι δαπάνες διαφήμισης δεν εκπίπτουν στην περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλόμενων τελών διαφήμισης, δηλαδή μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, καθόσον με τις διατάξεις της περ. δ' της κατηγορίας Δ' της παρ. 1 του άρθρου 15 του από 24.9/20.10.1958 βασιλικού διατάγματος, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν. 2880/2001, οι οποίες εξακολουθούν να ισχύουν, ορίζεται ότι σε περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλόμενων τελών, οι σχετικές δαπάνες διαφήμισης δεν αναγνωρίζονται ως εκπεστές από τα ακαθάριστα έσοδα, κατά τις φορολογικές διατάξεις.»

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, από τον έλεγχο εντοπίστηκαν περιπτώσεις πραγματοποίησης δαπανών από την προσφεύγουσα εταιρεία, συνολικού ποσού 4.058,00 ευρώ, οι οποίες δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα και προστέθηκαν ως λογιστική διαφορά στα αποτελέσματα της προσφεύγουσας, ως κάτωθι:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ
64.02.03.001.023	Διαφημίσεις	2.220,00	2.220,00
64.02.03.001.024	Διαφημίσεις	1.838,00	1.838,00
ΣΥΝΟΛΟ		4.058,00	4.058,00

Σχετικά με τις παραπάνω δαπάνες, αυτές αφορούν εκτύπωση φυλλαδίων, εκτύπωση καταλόγου σε διάφορες γλώσσες κ.α., τα οποία έντυπα, ανεξαρτήτως του τρόπου διανομής τους, παρουσιάζουν συνάφεια με διαφημιστικές πράξεις που υπάγονται στην κατηγορία Δ' του άρθρου 15 του από 24.9/20.10.1958 βασιλικού διατάγματος, για τις οποίες δεν καταβλήθηκαν από τη διαφημιζόμενη προσφεύγουσα εταιρεία τα οφειλόμενα δημοτικά τέλη διαφήμισης.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία αμφισβητεί το διαφημιστικό χαρακτήρα των εν λόγω δαπανών και ισχυρίζεται ότι αυτές ουδόλως συνιστούν δαπάνες διαφήμισης υποκείμενες σε τέλος διαφήμισης, καθώς οι συναφείς παρασχεθείσες υπηρεσίες δε σχετίζονται και δεν αφορούν την παραχώρηση φυσικού ή ηλεκτρονικού χώρου εκ μέρους των παρόχων των υπηρεσιών για την προβολή της προσφεύγουσας ενώπιον τρίτων ούτε και παροχή υπηρεσιών διανομής διαφημιστικών εντύπων. Αντιθέτως, η εν λόγω δαπάνη αφορά αμοιβή προς τρίτο για την παροχή γραφιστικών υπηρεσιών, εκτυπώσεων δημιουργικού υλικού και μακετών, εταιρικών παρουσιάσεων, παρακολούθηση λογαριασμών μέσω κοινωνικής δικτύωσης και ουδόλως σχετίζεται με παροχή υπηρεσιών διαφήμισης, προβολή και προώθησης από την προμηθεύτρια Μπουζή Άννα, των δραστηριοτήτων και υπηρεσιών της.

Επειδή από την επισκόπηση των επίμαχων τιμολογίων προκύπτει ότι αυτά αφορούν δημιουργία και εκτύπωση εντύπων και φυλλαδίων σε μεγάλες ποσότητες (ενδεικτικά αναφέρεται ότι στην περιγραφή του με αριθμ./13-09-2016 τιμολογίου αναγράφεται εκτύπωση 3πτυχο-τετραχρωμία-χαρτί velvet, εκτύπωση 4σέλιδο προσφορές-τετραχρωμία-χαρτί velvet, εκτύπωση μονόφυλλο A4 διπλής όψης-τετραχρωμία-χαρτί velvet, συνολικής ποσότητας 15.000 τεμαχίων), καθώς και δημιουργία banner και διαφήμισης πακέτων προσφορών μέσω δημοσιεύσεων στο facebook. Τα εν λόγω έντυπα συνιστούν διαφημιστικό υλικό, υποκείμενο σε τέλος διαφήμισης, καθώς οι εν λόγω πράξεις έχουν διαφημιστικό χαρακτήρα, ανεξάρτητα αν η εκδότρια των τιμολογίων είναι διαφημιστική επιχείρηση ή όχι (ΣΤΕ 4456/2001), ενώ η προσφεύγουσα εταιρεία δεν απέδειξε ότι το εν λόγω διαφημιστικό υλικό χρησιμοποιήθηκε στο πλαίσιο κάποιας άλλης τιμολόγησης για την οποία έχει καταβληθεί το επίμαχο τέλος διαφήμισης. Εξάλλου, από το πλήθος των ανωτέρω εκτυπωμένων εντύπων και το είδος του υλικού (banners και facebook posts), προκύπτει ότι αυτά απευθύνονται σε απεριόριστο κύκλο καταναλωτών και διατίθενται στο ευρύ καταναλωτικό κοινό, και συνεπώς αποτελούν έντυπα διαφήμισης κατά την έννοια του άρθρου 15 παρ. 1 περ. Δ' του από 24.9/20.10.1958 βασιλικού διατάγματος.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, ορθώς ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ως εκπεστές από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας τις επίμαχες δαπάνες διαφήμισης, δεδομένης της μη απόδοσης των οφειλόμενων τελών, και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Γ. Σχετικά με τη λογιστική διαφορά που σχετίζεται με την απόρριψη των αποσβέσεων (λογαριασμός 66.05.00.040.000).

Επειδή στο άρθρο 24 του ν. 4172/2013 “Φορολογικές Αποσβέσεις” ορίζεται:

«1. Κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από:

α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β ,

β) τον μισθωτή, σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης.

.....

3. Εδαφικές εκτάσεις, έργα τέχνης, αντίκες, κοσμήματα και άλλα πάγια στοιχεία ενεργητικού επιχειρήσεων που δεν υπόκεινται σε φθορά και αχρήστευση λόγω παλαιότητας, δεν υπόκεινται σε φορολογική απόσβεση.

4. Κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου και του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής αποκατάστασης του περιβάλλοντος αποσβένονται, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

Κατηγορία ενεργητικού επιχείρησης	Συντελεστής φορολογικής απόσβεσης (% ανά φορολογικό έτος)
Κτίρια, κατασκευές, εγκαταστάσεις, βιομηχανικές και ειδικές εγκαταστάσεις, μη κτιριακές εγκαταστάσεις, αποθήκες και σταθμοί, περιλαμβανομένων των παραρτημάτων τους (και ειδικών οχημάτων φορτοεκφόρτωσης)	4
Εδαφικές εκτάσεις που χρησιμοποιούνται σε εξόρυξη και λατομεία, εκτός αν χρησιμοποιούνται για τις υποστηρικτικές δραστηριότητες εξόρυξης	5
Μέσα μαζικής μεταφοράς, περιλαμβανομένων αεροσκαφών, σιδηροδρομικών συρμών, πλοίων και σκαφών	5
Μηχανήματα, εξοπλισμός εκτός Η/Υ και λογισμικού	10
Μέσα μεταφοράς ατόμων	16
Μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων («εσωτερικές εμπορευματικές μεταφορές»)	12
Άυλα στοιχεία και δικαιώματα και έξοδα πολυετούς απόσβεσης	10
Εξοπλισμός Η/Υ, κύριος και περιφερειακός και λογισμικό	20
Λοιπά πάγια στοιχεία της επιχείρησης	10
Εξοπλισμός και όργανα, που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες εκτέλεσης επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας. Ως εξοπλισμός και όργανα που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες εκτέλεσης της επιστημονικής και της τεχνολογικής έρευνας, θεωρείται αυτός, που περιγράφεται στο σχετικό άρθρο της κοινής υπουργικής απόφασης του άρθρου 22Α.	40

Ο συντελεστής φορολογικής απόσβεσης του προηγούμενου πίνακα για τα άυλα στοιχεία και δικαιώματα ισχύει, εφόσον δεν προκύπτει συμβατικά από την αρχική συμφωνία διαφορετική των δέκα (10) ετών οικονομική διάρκεια ζωής, οπότε και ο συντελεστής διαμορφώνεται ως το πηλίκο «1 διά έτη διάρκειας ζωής δικαιώματος». Σε περίπτωση δικαιωμάτων που θεμελιώθηκαν πριν από την έναρξη ισχύος της παρούσας διάταξης, για την αναπόσβεστη αξία (εναπομείνασα αξία) ως διάρκεια δικαιώματος λαμβάνεται η υπολειπόμενη διάρκεια του δικαιώματος.

5. Ο υπολογισμός των φορολογικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός, γίνεται σε ετήσια βάση και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων.

6. Η φορολογική απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο κατ' αναλογία με τους συντελεστές της παραγράφου 4.

.....»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1073/2015 με θέμα “Κοινοποίηση και ερμηνεία των διατάξεων περί φορολογικών αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν.4172/2013”, όπως ισχύει:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν.4172/2013, όπως ισχύουν, καθορίζονται οι φορολογικές αποσβέσεις οι οποίες εκπίπτουν από το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές προκειμένου για τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα.

.....

2. Ειδικότερα, με την παρ.1 του άρθρου 24 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από: α) τον κύριο των πάγιων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β) της παραγράφου αυτής, β) τον μισθωτή, σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης.

Διευκρινίζουμε ότι ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο εν γένει νοείται το περιουσιακό στοιχείο το οποίο προορίζεται να χρησιμοποιηθεί κατά τρόπο διαρκή για τους σκοπούς της επιχείρησης και τα οφέλη από τη χρήση του εκτείνονται πέραν του ενός έτους.

.....

4. Με την παρ.3 του ίδιου άρθρου, ορίζεται ότι οι εδαφικές εκτάσεις, έργα τέχνης, αντίκες, κοσμήματα και άλλα πάγια στοιχεία ενεργητικού επιχειρήσεων που δεν υπόκεινται σε φθορά και αχρήστευση λόγω παλαιότητας, δεν υπόκεινται σε φορολογική απόσβεση.

5. α. Με την παρ.4 του ίδιου άρθρου, ορίζονται οι συντελεστές φορολογικών αποσβέσεων ανά πάγιο περιουσιακό στοιχείο ως εξής:

.....

Ο συντελεστής φορολογικής απόσβεσης του προηγούμενου πίνακα για τα άυλα στοιχεία και δικαιώματα ισχύει, εφόσον δεν προκύπτει συμβατικά από την αρχική συμφωνία οικονομική διάρκεια ζωής διαφορετική των δέκα (10) ετών, οπότε και ο συντελεστής διαμορφώνεται ως το πηλίκο «1 διά έτη διάρκειας ζωής δικαιώματος». Σε περίπτωση δικαιωμάτων που θεμελιώθηκαν πριν από την έναρξη ισχύος

της παρούσας διάταξης, για την αναπόσβεστη αξία (εναπομείνασα αξία) ως διάρκεια δικαιώματος λαμβάνεται η υπολειπόμενη διάρκεια του δικαιώματος.

5.β. Οι παραπάνω κατηγορίες παγίων που αποσβένονται με τον αντίστοιχο συντελεστή είναι γενικές και ο νομοθέτης, σε αντίθεση με παλαιότερες διατάξεις, δεν υιοθέτησε την αναλυτική ούτε την ειδική κατηγοριοποίηση των παγίων. Κατόπιν αυτού, η ένταξη σε κατηγορία συγκεκριμένου πάγιου περιουσιακού στοιχείου γίνεται από την ίδια την επιχείρηση που το χρησιμοποιεί με βάση τη χρήση, το σκοπό και τα ειδικά χαρακτηριστικά του.

Εάν κάποιο πάγιο, παρά τα παραπάνω, δεν μπορεί να ενταχθεί σε μια από τις κατηγορίες του πιο πάνω πίνακα, ο συντελεστής απόσβεσης αυτού θα είναι εκείνος των «λοιπών παγίων στοιχείων» δηλαδή δέκα τοις εκατό (10%) και όχι εκείνος που τυχόν προκύπτει από την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του παγίου αυτού.

.....

6. Με την παρ. 5 του ίδιου άρθρου, ορίζεται ότι η διενέργεια των φορολογικών αποσβέσεων για κάθε έτος με τους καθορισθέντες νέους συντελεστές αποσβέσεων της παρ.4 γίνεται σε ετήσια βάση, είναι υποχρεωτική και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων (φορολογικών ετών). Υπόχρεοι είναι φορολογούμενοι, οι οποίοι έχουν στην κυριότητά τους πάγια περιουσιακά στοιχεία, ανεξαρτήτως αν τα χρησιμοποιούν οι ίδιοι ή τα εκμισθώνουν ή τα εκμεταλλεύονται με οποιοδήποτε τρόπο, καθώς και ο μισθωτής σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης της παρ.2.»

Επειδή στο Π.Δ. 1123/1980 "Περί ορισμού του Περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου", όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τα ΠΔ 502/1984 και 186/1986", αναφέρεται:

«ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2.2

ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΚΑΙ ΣΥΝΔΕΣΜΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΜΕ ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΣΤΟ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥΣ

2.2.1 ΟΜΑΔΑ 1η: ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

2.2.100 Περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στο πάγιο ενεργητικό

.....

2. Στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνονται οι εξής μερικότερες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων:

α. Ενσώματα πάγια στοιχεία (λογαριασμοί 10 - 15): Είναι τα υλικά αγαθά που αποκτάει η οικονομική μονάδα με σκοπό να τα χρησιμοποιεί ως μέσα δράσεως της κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία είναι οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος.

β. Ασώματες ακινητοποιήσεις ή άυλα πάγια στοιχεία (λογαριασμοί 16.00-16.09): Είναι τα ασώματα οικονομικά αγαθά που αποκτούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα οπωσδήποτε μεγαλύτερο από ένα έτος.

.....

2.2.102 Οι αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων

I. Εννοιολογικοί προσδιορισμοί

1. Απόσβεση είναι ή χρονική κατανομή της αποσβεστέας αξίας του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, που υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του και, συνακόλουθα, ή λογιστική απεικόνιση και ο καταλογισμός της σε

καθεμιά χρήση. Οι αποσβέσεις κάθε χρήσεως βαρύνουν το λειτουργικό κόστος ή απευθείας τα αποτελέσματα χρήσεως όταν πρόκειται για αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος. Το ποσό της ετήσιας αποσβέσεως αντιπροσωπεύει τη μείωση της αξίας του πάγιου στοιχείου, που επέρχεται λόγω της χρήσεώς του, της παρόδου του χρόνου και της οικονομικής του απαξίωσης.

2. Αποσβέσιμο πάγιο περιουσιακό στοιχείο είναι το ενσώματο ή άυλο πάγιο στοιχείο που αποκτάται από την οικονομική μονάδα για διαρκή παραγωγική χρήση και έχει ωφέλιμη διάρκεια ζωής περιορισμένη, πάντως μεγαλύτερη από ένα έτος.

3. Ωφέλιμη διάρκεια ζωής είναι, είτε ή χρονική περίοδος κατά την οποία υπολογίζεται ότι το αποσβέσιμο πάγιο στοιχείο θα χρησιμοποιείται παραγωγικά από την οικονομική μονάδα, είτε ή ολική ποσότητα παραγωγής ή το ολικό έργο το οποίο αναμένεται να επιτύχει ή οικονομική μονάδα από το πάγιο αυτό στοιχείο (π.χ. ωφέλιμη διάρκεια ζωής μηχανήματος μετρημένη σε παραγωγικές ώρες)

Αποσβεστέα αξία ενός αποσβέσιμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι το ιστορικό κόστος του ή άλλο ποσό που αντικατάστησε νομότυπα το ιστορικό κόστος (π.χ. αξία αναπροσαρμογής που επιβλήθηκε από το νομό ή αξία που έχει προκύψει από εκτίμηση λόγω συγχωνεύσεως), μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του, εφόσον αυτή είναι αξιόλογη. "Αν ή υπολειμματική αξία δεν είναι αξιόλογη, δε λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό της αποσβεστέας αξίας. Η κρίση για την αξιολόγηση αυτή αφήνεται στην οικονομική μονάδα

.....

2.2.110 Λογαριασμός 16 «Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς αποσβέσεως»

I. Ασώματες ακινητοποιήσεις (άυλα πάγια στοιχεία)

1. Άυλα πάγια στοιχεία (ασώματες ακινητοποιήσεις) είναι τα ασώματα εκείνα οικονομικά αγαθά τα οποία είναι δεκτικά χρηματικής αποτιμήσεως και είναι δυνατό να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής, είτε αυτά μόνα, είτε μαζί με την οικονομική μονάδα. Τα άυλα πάγια στοιχεία αποκτούνται με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από ένα έτος, διακρίνονται δε στις εξής δύο κατηγορίες:

α. δικαιώματα, όπως π.χ. διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμποροβιομηχανικά σήματα ή πνευματική ιδιοκτησία,

β. πραγματικές καταστάσεις, ιδιότητες και σχέσεις, όπως π.χ. η πελατεία, η φήμη, η πίστη, η καλή οργάνωση της οικονομικής μονάδας ή η ειδίκευση στην παραγωγή ορισμένων αγαθών. Στη δεύτερη αυτή κατηγορία ανήκουν τα στοιχεία τα οποία συνθέτουν, κατά κύριο λόγο, την έννοια του γνωστού όρου της «υπεραξίας» ή «φήμης και πελατείας» (Goodwill, Fonds de Commerce) της οικονομικής μονάδας και τα οποία προσδίνουν στη μονάδα που λειτουργεί παραγωγικά συνολική αξία μεγαλύτερη από εκείνη που προκύπτει από την αποτίμηση των επιμέρους περιουσιακών της στοιχείων.

2. Τα άυλα πάγια στοιχεία που αποκτούνται από τρίτους καταχωρούνται στους οικείους υπολογισμούς του 16 με την αξία κτήσεως τους, ενώ εκείνα που δημιουργούνται από την οικονομική μονάδα απεικονίζονται λογιστικά, μόνο όταν για τη δημιουργία τους πραγματοποιούνται έξοδα και εφόσον τα έξοδα αυτά αποσβένονται τμηματικά και όχι εφάπαξ μέσα σε ένα χρόνο

.....

6. Στο λογαριασμό 16.04 «δικαιώματα χρήσεως ενσώματων παγίων στοιχείων» παρακολουθείται η αξία της εισφοράς κατά χρήση, στην οικονομική μονάδα, ενσώματων παγίων στοιχείων, για ορισμένο χρόνο, η οποία καθορίζεται με νόμιμη διαδικασία εκτιμήσεως.

Η παραπάνω αξία εισφοράς κατά χρήση αποσβένεται με ισόποσες δόσεις μέσα στο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά για τη χρησιμοποίηση κάθε άυλου πάγιου στοιχείου.»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 18 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ):

«1. Ενσώματα, βιολογικά και άυλα πάγια στοιχεία . Τα στοιχεία αυτά αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης και μεταγενέστερα επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος κτήσεως. Ειδικότερα, στα πάγια περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων:

α) Η υπεραξία, ως άυλο στοιχείο.

β) Οι δαπάνες βελτίωσης παγίων.

γ) Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης, μόνο όταν εμπίπτουν στον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου.

Σε κάθε άλλη περίπτωση, οι σχετικές δαπάνες αναγνωρίζονται ως έξοδο, σύμφωνα με το άρθρο 25.

δ) Οι δαπάνες ανάπτυξης, οι οποίες αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο όταν, και μόνον όταν, πληρούνται όλες οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

δ1) Υπάρχει πρόθεση και τεχνική δυνατότητα εκ μέρους της οντότητας να ολοκληρώσει τα σχετικά στοιχεία, ούτως ώστε να είναι διαθέσιμα προς χρήση ή διάθεση.

δ2) Εκτιμάται ως σφόδρα πιθανό ότι τα στοιχεία αυτά θα αποφέρουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη.

δ3) Υπάρχει αξιόπιστο σύστημα επιμέτρησης των αποδοτέων σε αυτά ποσών κόστους.

Σε κάθε άλλη περίπτωση, η σχετική δαπάνη αναγνωρίζεται ως έξοδο, σύμφωνα με το άρθρο 25.

ε) Το κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης ή αποκατάστασης ενσώματων παγίων στοιχείων, όταν η σχετική υποχρέωση γεννάται για την επιχείρηση ως αποτέλεσμα της εγκατάστασης του παγίου ή της χρήσης του στη διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου, για σκοπούς άλλους από την παραγωγή αποθεμάτων στη διάρκεια αυτής της περιόδου. Όταν το εν λόγω κόστος σχετίζεται με την παραγωγή αποθεμάτων στη διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου, το κόστος αυτό επιβαρύνει τα παραχθέντα αποθέματα.

.....»

3. Προσαρμογή αξιών

α) Αποσβέσεις

α.1) Η αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκειται σε απόσβεση. Η απόσβεση αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για τη χρήση για την οποία προορίζεται και υπολογίζεται με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του.

.....»

Επειδή, όπως ορίζεται στο ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) - παράρτημα Α:

«Άυλο περιουσιακό στοιχείο (intangible Asset) είναι ένα εξατομικεύσιμο και μη νομισματικό περιουσιακό στοιχείο, χωρίς υλική υπόσταση. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι εξατομικεύσιμο σε κάθε μία από τις δύο παρακάτω περιπτώσεις:

α) Είναι διαχωρίσιμο, δηλαδή δύναται να διαχωρίζεται ή αποχωρίζεται από την οντότητα και να πωλείται, μεταβιβάζεται, εκμισθώνεται, ή ανταλλάσσεται, είτε από μόνο του ή μαζί με σχετική σύμβαση, περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση.

β) Προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νόμιμα δικαιώματα, ανεξάρτητα του εάν τα δικαιώματα είναι μεταβιβάσιμα, ή διαχωρίσιμα από την οντότητα, ή από άλλα δικαιώματα και δεσμεύσεις.»

Επειδή στη Λογιστική Οδηγία εφαρμογής του νόμου 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» αναφέρονται τα εξής:

«18.1.11 Χαρακτηριστικά παραδείγματα του κονδυλίου του ισολογισμού λοιπά άυλα είναι το λογισμικό, τα εμπορικά σήματα, τα δικαιώματα ευρεσιτεχνίας (πατέντες), τα δικαιώματα χρήσης, οι άδειες λειτουργίας, και το κόστος απόκτησης ποδοσφαιριστών ή άλλων επαγγελματιών αθλητών.

18.1.12 Μεταγενέστερα της αρχικής τους αναγνώρισης, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία (ενσώματα, βιολογικά, και άυλα - ιδιότητα ή μισθωμένα με χρηματοδοτική μίσθωση), δηλαδή σε κάθε ημερομηνία που συντάσσονται χρηματοοικονομικές καταστάσεις, επιμετρώνται στο αρχικό κόστος κτήσης, πλέον των δαπανών βελτίωσης, πλέον των δαπανών επισκευής και συντήρησης (μόνο εφόσον πληρούν τον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου), και αφαιρουμένων των προσαρμογών αξίας (αποσβέσεις και απομειώσεις).

Συγκεκριμένα:

α) Τα πάγια στοιχεία που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη οικονομική ζωή υπόκεινται σε ετήσια απόσβεση της αξίας τους η οποία διενεργείται σε κάθε χρήση και ανεξάρτητα από το εάν το αποτέλεσμα είναι κέρδος ή ζημία.

β) Τα πάγια στοιχεία με τεκμηριωμένα απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή [(not limited) ωφέλιμη οικονομική ζωή κατά την Οδηγία 34/2013] δεν υπόκεινται σε απόσβεση.

γ) Όλα τα πάγια στοιχεία και ανεξάρτητα αν έχουν περιορισμένη ή απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή, υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης της αξίας τους, εφόσον υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει προκύψει απομείωση και η απομείωση αυτή είναι μόνιμη, δηλαδή δεν προβλέπεται κατά το χρόνο που έχει προκύψει ότι θα αναστραφεί.

.....

18.3α.6 Η υπεραξία και τα άυλα πάγια στοιχεία θεωρείται ότι έχουν απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή (not limited useful economic life κατά την Οδηγία 34/2013, ή indefinite useful life κατά το ΔΛΠ 38), όταν βάσει ανάλυσης όλων των σχετικών παραμέτρων προκύπτει ότι δεν μπορεί να προβλεφθεί χρονικό όριο για την περίοδο κατά την οποία αναμένεται εισροή οικονομικού οφέλους στην οντότητα από το στοιχείο. Σε κάθε άλλη περίπτωση θεωρείται ότι έχουν περιορισμένη ωφέλιμη οικονομική ζωή. Για παράδειγμα, η υπεραξία που προκύπτει κατά την απόκτηση μιας επιχείρησης, η οποία (επιχείρηση) είναι υγιής οικονομικά και παρουσιάζει ανάπτυξη ή σταθερή και επαρκή απόδοση, μπορεί να τεκμηριωθεί ότι δεν έχει περιορισμένη χρονικά ωφέλιμη οικονομική ζωή. Ομοίως, η απόκτηση ενός σήματος χωρίς χρονικό περιορισμό χρήσης, από την εκμετάλλευση του οποίου η οντότητα αποκτά τις αναμενόμενες από αυτό χρηματοροές, είναι ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που θα μπορούσε να τεκμηριωθεί ότι έχει απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή.

18.3α.7 Η υπεραξία και τα άυλα πάγια στοιχεία που έχουν απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή δεν υπόκεινται σε απόσβεση αλλά ελέγχονται για απομείωση ετησίως.

18.3α.8 Σε περίπτωση που η ωφέλιμη οικονομική ζωή της υπεραξίας και των άυλων πάγιων στοιχείων, περιλαμβανομένων των δαπανών ανάπτυξης, δεν μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα, είτε αντικειμενικά, είτε επειδή ή ίδια η οντότητα δεν είναι διατεθειμένη να αναλάβει το κόστος τεκμηρίωσης, τα στοιχεία αυτά αποσβένονται σε δέκα έτη. Για παράδειγμα αν η επιχείρηση κατέχει ένα άυλο που δεν έχει νομικά ή οικονομικά ωφέλιμη οικονομική ζωή μικρότερη των 10 ετών, δηλαδή η επιχείρηση έχει το δικαίωμα να το χρησιμοποιεί χωρίς χρονικό περιορισμό, αλλά δεν μπορεί ή δεν προτίθεται (π.χ. λόγω κόστους) να στοιχειοθετήσει ότι έχει απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή, το αποσβένει σε δέκα έτη.

18.3α.9 Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με συγκεκριμένη (περιορισμένη) ωφέλιμη οικονομική ζωή, —που μπορεί να καθορίζεται από νομικούς, τεχνικούς, οικονομικούς κλπ παράγοντες, όπως για παράδειγμα άυλο περιουσιακό στοιχείο με συμβατικό χρόνο χρήσης 8 έτη— αποσβένονται στο συγκεκριμένο χρονικό διάστημα (στο παράδειγμα στα 8 έτη).

18.3α.10 Όταν οι λογιστικές αποσβέσεις διαφοροποιούνται από τις φορολογικές, η επιχείρηση οφείλει, όπως προβλέπεται από την παράγραφο 3 του άρθρου 5 του νόμου, να παρακολουθεί τόσο τη λογιστική όσο και τη φορολογική βάση. Συγκεκριμένα, το αρχείο (μητρώο) του παγίου πρέπει να παρακολουθεί τόσο τις λογιστικές όσο και τις φορολογικές αποσβέσεις

.....»

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, με τη με αριθμό/1994 συμβολαιογραφική πράξη σύστασης της προσφεύγουσας εταιρείας, καθώς και το πρόσφατο προσκομισθέν κωδικοποιημένο καταστατικό της, παραχωρήθηκε σε αυτήν από το Δήμο το δικαίωμα χρήσης δύο οικοπέδων 25.179 και 9.410,33 τετραγωνικών μέτρων, αντίστοιχα, για σκοπούς κάλυψης του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας. Όπως προκύπτει από τη με αριθμό πρωτοκόλλου/1994 έκθεση εκτίμησης της Νομαρχίας Κορινθίας, η αξία του δικαιώματος χρήσης των ανωτέρω οικοπέδων εκτιμήθηκε από το αρμόδιο τμήμα εμπορίου της Νομαρχίας στο ποσό των 805.728.000 δραχμών, ως προς το οικόπεδο εκτάσεως 25.179 τετραγωνικών μέτρων, και στο ποσό των 376.413.200 δραχμών, ως προς το οικόπεδο εκτάσεως 9.410,33 τετραγωνικών μέτρων, ήτοι σε συνολικό ποσό 1.182.141.200 δραχμών, το οποίο αντιστοιχεί σε 3.469.233,16 ευρώ.

Η προσφεύγουσα απέκτησε το δικαίωμα ενάσκησης επικαρπίας των ανωτέρω οικοπέδων στο πλαίσιο εισφοράς του εν λόγω παγίου περιουσιακού στοιχείου από τον δήμο για την κάλυψη του μετοχικού κεφαλαίου της προσφεύγουσας, της οποίας η διάρκεια ορίσθηκε για 50 έτη, η προσφεύγουσα εταιρεία, σύμφωνα με τις εφαρμοστέες λογιστικές αρχές και διατάξεις αναγνώρισε τη συνολική αξία του δικαιώματος χρήσης των οικοπέδων στον οικείο λογιστικό λογαριασμό 16.04 «δικαιώματα χρήσεως ενσώματων πάγιων στοιχείων.

Ακολούθως, η προσφεύγουσα εταιρεία, σύμφωνα με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, προέβη σε ετήσιες φορολογικές αποσβέσεις, του άυλου δικαιώματος με ετήσιο συντελεστή απόσβεσης 1/50 (εφόσον η οικονομική διάρκεια ζωής του εν λόγω άυλου στοιχείου προκύπτει συμβατικά, σύμφωνα με τα ως άνω αναφερόμενα), ποσού ευρώ 69.384,66 ευρώ (=3.469.233,16/50).

Επειδή η προσφεύγουσα απέκτησε το δικαίωμα χρήσης των ανωτέρω οικοπέδων, στο πλαίσιο εισφοράς του εν λόγω παγίου περιουσιακού στοιχείου, δηλαδή ενός άυλου δικαιώματος χρήσης από τον δήμο Λουτρακίου για την κάλυψη του μετοχικού κεφαλαίου της, της οποίας η διάρκεια ορίσθηκε για 50

έτη, και όχι του εμπραγμάτου δικαιώματος πλήρους κυριότητας επί των οικοπέδων. Επομένως, η προσφεύγουσα ουδόλως κατέστη κυρία των οικοπέδων, αλλά, αντίθετα, απέκτησε το δικαίωμα χρήσης αυτών από τον δήμο για την κάλυψη του μετοχικού κεφαλαίου της. Ως εκ τούτου, εσφαλμένα ο έλεγχος απέρριψε τις οικείες δαπάνες αποσβέσεων του παραπάνω δικαιώματος - άυλου περιουσιακού στοιχείου με την αιτιολογία ότι το δικαίωμα ενάσκησης επικαρπίας επί των οικοπέδων που εισφέρθηκαν στο μετοχικό κεφάλαιο της προσφεύγουσας εταιρείας αποτελεί ενσώματο πάγιο περιουσιακό στοιχείο που λόγω της φύσης του (γη) δεν υπόκειται σε απόσβεση.

Επειδή, σύμφωνα με όλα τα προαναφερθέντα, οι δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας και προστίθενται ως λογιστικές διαφορές στα φορολογικά της αποτελέσματα προσδιορίζονται ως εξής:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΤΟΥΣ 2016			
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΤΕΛΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΤΕΛΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΕΔ
64.05.01.000.000	Συνδρομές Εισφορές	330,00	330,00
55.00.00.000.000	ΙΚΑ μικτα TEAM	28,94	28,94
63.03.00.000.000	ΕΙΧ	424,20	0,00
63.98.09.000.000	ΦΠΑ μη εκπ	264,62	0,00
62.05.01.000.000	Ασφάλιστρα επιβατικών	73,39	0,00
62.07.03.000.000	Μεταφορικών μέσων	132,76	0,00
62.07.03.000.023	Μεταφορικών μέσων	37,71	0,00
62.07.03.000.024	Μεταφορικών μέσων	74,84	0,00
64.00.00.000.000	Έξοδα κίνησης (καυσ-λιπ)	575,29	0,00
64.98.00.100.000	Δαπάνες γενικής διεύθυνσης (μικροποσά)	1.211,02	1.211,02
64.98.05.000.000	Έξοδα διάφορων τρίτων	794,00	794,00
64.02.03.001.023	Διαφημίσεις	2.220,00	2.220,00
64.02.03.001.024	Διαφημίσεις	1.838,00	1.838,00
	Δαπάνες άνω των 500 ευρώ με εξόφληση χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου	176.790,92	176.790,92
66.05.00.040.000	Αποσβέσεις δικαιωμάτων	69.384,66	0,00
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ		254.180,35	183.212,88

Ε. Σχετικά με τη μεταφορά των φορολογικών ζημιών

Επειδή στο άρθρο 27 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«Άρθρο 27 Μεταφορά ζημιών

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”:

«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.

.....

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.

.....

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.

.....

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 στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2238/1994 ορίζεται:

«1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. Ο φόρος αυτού του νόμου, τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το εισόδημα αυτό.

2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής:

Α-Β. Εισόδημα από ακίνητα.

Γ. Εισόδημα από κινητές αξίες.

Δ. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

Ε. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις.

ΣΤ. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή

3. Για να βρεθεί το συνολικό εισόδημα, αθροίζονται τα επιμέρους εισοδήματα των κατηγοριών Α' έως Ζ της προηγούμενης παραγράφου τα οποία αποκτώνται από κάθε φυσικό πρόσωπο είτε κατά το οικονομικό έτος το προηγούμενο από τη φορολογία, είτε κατά το ημερολογιακό ή διαχειριστικό ή γεωργικό έτος το οποίο έληξε μέσα στο προηγούμενο από τη φορολογία οικονομικό έτος. Κατά την άθροιση αυτή συμψηφίζονται τα θετικά και αρνητικά στοιχεία των επιμέρους εισοδημάτων.

Ειδικά, το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές και γεωργικές επιχειρήσεις, που προκύπτει από βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) που τηρούνται επαρκώς και ακριβώς, αν δεν καλύπτεται με συμψηφισμό θετικού στοιχείου εισοδήματος άλλης πηγής, είτε γιατί δεν υπάρχει τέτοιο στοιχείο εισοδήματος είτε γιατί αυτό που υπάρχει είναι ανεπαρκές, μεταφέρεται για να συμψηφισθεί ολόκληρο στην πρώτη περίπτωση ή κατά το υπόλοιπο αυτού στη δεύτερη, διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη κατά το υπόλοιπο που απομένει κάθε φορά, με την προϋπόθεση ότι κατά τα έτη αυτά τα βιβλία του υπόχρεου τηρούνται επαρκώς και ακριβώς.

Τα παραπάνω εφαρμόζονται αναλόγως και για το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις που προκύπτει από επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., το οποίο μεταφέρεται για να συμψηφισθεί διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη.

Οι διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται και για το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα.»

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία εμφανίζει τα παρακάτω φορολογικά αποτελέσματα κατά τα έτη 2011-2015:

ΕΤΗ	ΚΕΡΔΗ/ΖΗΜΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ
2011	-1.754.452,32
2012	-1.378.635,73
2013	28.666,89
2014	-181.461,93
2015	379.009,52
2016	761.369,24

Η φορολογική ζημία του έτους 2011 ποσού -1.754.452,32 ευρώ μπορεί, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2238/1994, να μεταφερθεί διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) έτη, ήτοι μέχρι και το φορολογικό έτος 2016. Από την παραπάνω φορολογική ζημία του έτους 2011, έχει συμψηφιστεί με τα επιχειρηματικά κέρδη των ετών 2013 και 2015 ποσό 407.676,41 ευρώ (28.666,89+379.009,52). Ως εκ τούτου το υπόλοιπο της φορολογικής ζημίας του έτους 2011 που μεταφέρεται στο φορολογικό έτος 2016 ανέρχεται στο ποσό των 1.346.775,91 ευρώ.

Ως εκ τούτου η σωρευτική φορολογική ζημία που μεταφέρεται για συμψηφισμό στο φορολογικό έτος 2016 προκύπτει ως εξής:

ΕΤΗ	ΜΕΤΑΦΕΡΟΜΕΝΗ ΖΗΜΙΑ ΣΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016
2011	-1.346.775,91
2012	-1.378.635,73
2013	-
2014	-181.461,93
2015	-
ΣΥΝΟΛΟ	-2.906.873,57

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία, με όσα αναφέρει στην ενδικοφανή της προσφυγή, συμφωνεί με τον έλεγχο ως προς το ποσό της μεταφερόμενης ζημίας στο φορολογικό έτος που προσδιόρισε ο έλεγχος.

Επειδή, με βάση όλα τα ανωτέρω, τα φορολογικά αποτελέσματα της προσφεύγουσας εταιρείας για το φορολογικό έτος 2016 προσδιορίζονται ως εξής:

Φορολογική Περίοδος 01/01/2016-31/12/2016	
ΚΕΡΔΗ χρήσης βάσει Δ.Λ.Π./Ε.Λ.Π.	398.136,97
Πλέον: Δηλωθείσες μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες	363.232,27
Πλέον: Μη δηλωθέντα έσοδα	23.560,82
Μείον: Διαφορά με βάση τα βιβλία	7.500,00
Πλέον: λογιστικές διαφορές ΔΕΔ	183.212,88

ΚΕΡΔΗ δήλωσης	960.642,94
Μείον: Μεταφερόμενη ζημιά προηγούμενης περιόδου	2.906.873,57
ΚΕΡΔΗ (ΖΗΜΙΕΣ) ΕΛΕΓΧΟΥ	-1.946.230,63

Επειδή, ως προς τη με αριθμ./27-12-2022 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, φορολογικού έτους 2016, οι διαπιστώσεις ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις, είναι βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες, ενώ σημειώνεται ότι και η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προβάλλει κανένα σχετικό ισχυρισμό και ως εκ τούτου συνάγεται ότι αποδέχεται το πόρισμα του ελέγχου ως προς την ανωτέρω.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 27/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, την επικύρωση της με αριθμ./27-12-2022 πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, φορολογικού έτους 2016, και την τροποποίηση της με αριθμ./27-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, φορολογικού έτους 2016, ως κάτωθι:

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

- Φορολογία εισοδήματος**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
Φορολογητέα κέρδη					
ή ζημιά		14.548.802,07	1.875.263,16	1.946.230,63	12.602.571,44
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό	7,48	7,48	7,48	
	Χρεωστικό ποσό				
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		450,00	1.156,82	1.156,82	706,82
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		90,00	231,36	231,36	141,36
Τέλος επιτηδεύματος		3.200,00	3.200,00	3.200,00	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Πρόστιμο χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας			353,41	353,41	353,41

Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου		70,68	70,68	70,68
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	3.732,52	5.004,79	5.004,79	1.272,27

- Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' Κ.Φ.Δ.: **2.500,00 ευρώ**

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Η Υπάλληλος του Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ ΜΕΪΔΑΝΗΣ

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.