



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 04/05/2017

Αριθμός Απόφασης: 1120

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : **Κ. Μαβινίδου**
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).

β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/12-04-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης .../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της «.» με **ΑΦΜ** ..., με έδρα την, επί της οδού ... ΤΚ ..., κατά των: α)

της υπ' αριθ. .../-2016 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., **β)** της υπ' αριθ. .../-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., **γ)** της υπ' αριθ. .../-2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 4 του ν.2523/97), διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... και **δ)** της υπ' αριθ. .../-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ...2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της «. . .» **με ΑΦΜ** ..., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. .../-2016 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό προστίμου 586,67€.

Με την υπ' αριθ. .../-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, για το οικονομικό έτος 2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 214.064,17€ και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 256.877,00€.

Με την υπ' αριθ. .../-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 4 του ν.2523/97), διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό προστίμου 2.100,00€.

Με την υπ' αριθ. .../-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 52.902,15€ και πρόσθετος φόρος μη υποβολής 63.482,58€.

Με την υπ'αριθμ..../-...-2014 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα βάσει της ΠΟΛ 1037/05 για την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2008, από τον οποίο προέκυψαν λογιστικές διαφορές ύψους 111.784,34€ και διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν τήρησε το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 8 παρ.2 & 8, 17 παρ.4, 19 παρ.1 & 2 του Π.Δ. 18692 (Κ.Β.Σ.). Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 3 του Π.Δ.186/92, έκρινε τα βιβλία ανεπαρκή. Επιπλέον, **προσδιόρισε** τα αποτελέσματα εξωλογιστικά, βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της ζητά ν' ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, επικαλούμενη του παρακάτω λόγους:

1. Λανθασμένη η κρίση του ελέγχου σχετικά με την κρίση των βιβλίων ως ανεπαρκών διότι η μη θεώρηση του βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών οφείλεται σε παραδρομή, συγγνωστή πλάνη και δεν καθιστούσε αδύνατες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις.

2. Σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες δαπάνες:

Λογαριασμός: " ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ & ΣΥΝΤΗΡΗΣΕΙΣ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ, " ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ"

Στους ανωτέρω λογαριασμούς έχουν καταχωρηθεί δαπάνες που αφορούν το κόστος επισκευής και συντήρησης των μηχανημάτων παραγωγής καθώς και των μεταφορικών της μέσων. Οι δαπάνες αυτές αφορούν αντικατάσταση και επιδιόρθωση μηχανημάτων και μεταφορικών μέσων που είχαν καταστραφεί ή υποστεί βλάβη και ως εκ τούτου ορθά εκτέστηκαν στο σύνολο τους την κρινόμενη χρήση.

Λογαριασμός: " ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ ΓΙΑ ΠΩΛΗΣΕΙΣ"

Στον εν λόγω λογαριασμό έχουν καταχωρηθεί οι δαπάνες που κατέβαλε στην εταιρεία για την παρακολούθηση των δημοπρασιών στους Δήμους σχετικά με την προμήθεια πλαστικών κάδων απορριμμάτων, προσκόμιζοντας τέσσερις εξουσιοδοτήσεις σύμφωνα με τις οποίες η διαχειρίστρια της προσφεύγουσας εξουσιοδοτούσε τον . .. να καταθέσει τους φακέλους προσφοράς σε διάφορους δήμους.

Λογαριασμός:.... " ΛΟΙΠΑ ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ"

Το εν λόγω ασφάλιστρο ζωής που αφορά τον εταίρο . . του ... πρέπει να εκπεσθεί από τα ακαθάριστα έσοδα της καθότι το εν λόγω πρόσωπο ήταν παράλληλα και μισθωτός στην εν λόγω εταιρεία.

Λογαριασμός: ... " ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦ. ΥΛΙΚΩΝ ΜΕ Μ.Μ ΤΡΙΤΩΝ "

Για τις υπόλοιπες φορτωτικές αξίας 368,00 € δεν κατέχει το σχετικό αποδεικτικό δαπάνης αλλά μόνο το αντίγραφο για τον αποστολέα.

Λογαριασμός: " 'ΕΞΟΔΑ ΥΠΟΔΟΧΗΣ & ΦΙΛΟΞΕΝΕΙΑΣ "

Στον εν λόγω λογαριασμό καταχωρούνταν δαπάνες που σχετίζονταν με την φιλοξενία του προσωπικού της καθώς και διαφόρων πελατών και συνεργατών της.

Λογαριασμός: " ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΑΝΕΥ ΦΠΑ

Στον εν λόγω λογαριασμό καταχωρούνταν δαπάνες που σχετίζονταν με την καθαριότητα της επιχείρησης καθώς και για την διατροφή εργαζόμενων από το εξωτερικό τους οποίους απασχολούσε ως μισθωτούς και τους παρείχε στέγη και τροφή.

3. Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι αμοιβές που έχει καταβάλει στην επιχείρηση η οποία συμμετέχει με ποσοστό 70 % στο κεφάλαιο της, αφορούν αμοιβές σε συνδεδεμένη εταιρεία άλλου κράτους μέλλους και ως εκ τούτου δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 13 § 7 του ν.2238/1994.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.1 περ. στ του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι: «1.Ο επιτηδευματίας έχει υποχρέωση να θεωρεί στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., πριν από κάθε χρησιμοποίησή τους: Α. Από τα βιβλία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτόν: α)..... στ) το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.2 περ. στ του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι: «Τα βιβλία του Κώδικα αυτού, για τα οποία ορίζεται θεώρηση τους όταν δε θεωρούνται πριν από την έναρξη χρησιμοποίησής τους είναι ως να μην τηρήθηκαν για το μέχρι τη θεώρησή τους χρονικό διάστημα».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 § 4 του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.) καθώς και της ΠΟΛ 1024/15.02.2007 ορίζεται ότι: Το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών, όταν δεν ενημερώνεται (όταν τηρείται χειρόγραφα) ή δεν εκτυπώνεται ή δεν εγγράφεται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα (όταν τηρείται μηχανογραφικά) στον οριζόμενο χρόνο ενημέρωσης ή εκτύπωσης αυτού, θεωρείται ως να μη τηρήθηκε για τη χρήση που αφορά. Εάν δηλ. εκτυπωθούν μετά το τέλος του επομένου διαχειριστικού έτους ή δεν εκτυπωθούν μέχρι και την ημερομηνία αυτή, θεωρούνται ως μη τηρηθέντα.

Επειδή, το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών ενημερώνεται με τις τεχνικές προδιαγραφές εντός δέκα (10) ημερών από την ολοκλήρωση της πρώτης παραγωγής (άρθρο 8 παρ.8 ΠΔ. 186/92, όπως ισχύει με το άρθρο 28 § 12 του Ν. 3522/06). Επιπλέον, η θεώρηση γίνεται με διάτρηση των φύλλων με ειδικές διατρητικές μηχανές και στην τελευταία σελίδα του βιβλίου γίνεται πράξη θεώρησης της φορολογικής αρχής, **έτσι ώστε να διασφαλίζεται η ακρίβεια των δεδομένων που αναγράφονται σε αυτό, καθώς και η αποφυγή εκ των υστέρων**

καταχωρήσεων των τεχνικών προδιαγραφών των παραγόμενων προϊόντων. Επίσης στο βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών καταχωρούνται και οι κανόνες καταμερισμού του εργοστασιακού κόστους, μέχρι το κλείσιμο του ισολογισμού.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 § 2 του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.), όπως προστέθηκαν με το άρθρο 30 § 16 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ 276Α) και ισχύουν από 22-12-2006, όπως ορίζεται στο άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου (Χρόνος και τρόπος μηχανογραφικής ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων) ο επιτηδευματίας εκτυπώνει το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας ενημέρωσης του και το βιβλίο παραγωγής κοστολογίου στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου και μέσα στην προθεσμία σύνταξης του ισολογισμού, με δυνατότητα μη εκτύπωσης του, εφόσον τα δεδομένα του φυλάσσονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης. (Σ.Σ. προσοχή μόνο το βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου όχι των τεχνικών προδιαγραφών).

Επειδή το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών εκτυπώνεται εντός της προθεσμίας ενημέρωσής του, δηλαδή εντός δέκα ημερών από την ολοκλήρωση της πρώτης παραγωγής κάθε προϊόντος (Άρθρο). **Συνεπώς από τον συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου 8 § 8 και 24 § 2 και 7 ΠΔ. 186/92 η προθεσμία ενημέρωσης και εκτύπωσης αυτού ταυτίζονται.**

Επειδή, τεχνική προδιαγραφή ενός προϊόντος είναι το σχέδιο της παραγωγής του ή η προϋπολογισθείσα ποσοτική περιγραφή των απαιτούμενων υλικών και της φύρας αυτών για την παραγωγή μιας μονάδας ετοιμού προϊόντος, κάτω από συγκεκριμένες συνθήκες παραγωγής, καθώς και τα τεχνικά δεδομένα με τα οποία προσδιορίζονται τα κύρια χαρακτηριστικά γνωρίσματα του συγκεκριμένου αγαθού.

Οι τεχνικές προδιαγραφές περιλαμβάνουν, πλην των άλλων τεχνικών δεδομένων για κάθε μονάδα παραγόμενου προϊόντος την απαιτούμενη θεωρητικά ποσότητα πρώτων υλών, βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας, καθώς και την προϋπολογιζόμενη φύρα παραγωγής.

Επειδή, η τήρηση του βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών χωρίς προηγούμενη θεώρηση συνιστά παράβαση των διατάξεων του ΚΒΣ, στερείται αποδεικτικού κύρους, για τους λόγους που προαναφέρθηκαν και λογίζεται ως μη τηρηθέν **με συνέπεια τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.**

Επειδή, από τη σχετική δικαστηριακή νομολογία έχει κριθεί ότι βιβλία και στοιχεία μη θεωρηθέντα προ της χρησιμοποίησης τους θεωρούνται ως μη τηρηθέντα (Σ.τ.Ε. 2651/75, 1597/72)

Επειδή, η μη τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας, καθώς και η εκπρόθεσμη εκτύπωση του Ημερολογίου και του Γενικού Καθολικού αποτελούν λόγο ανεπάρκειας των βιβλίων. Για να κριθούν όμως εν τέλει τα βιβλία ως ανεπαρκή σύμφωνα με τις ίδιες διατάξεις, θα πρέπει να καθίσταται αντικειμενικά αδύνατος ο λογιστικός έλεγχος των φορολογικών υποχρεώσεων, θέμα το οποίο κρίνεται αποκλειστικά από τον έλεγχο. (εγγ.1070072/445/14.07.2005).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30§3 ΠΔ. 186/92, τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο παραγωγής – κοστολογίου ή το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών ή το βιβλίο ή δελτίο ποσοτικής παραλαβής που ορίζεται από την παράγραφο 1 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού.....

Δεν συνιστούν αντικειμενική αδυναμία ελέγχου οι περιπτώσεις που αναφέρονται σε διαπιστωθείσες πλημμέλειες στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, καθώς και η αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου του θεωρημένου οπτικού δίσκου του βιβλίου αποθήκης, όταν καλύπτονται από καταστάσεις ή ηλεκτρομαγνητικά μέσα ή άλλα αναλυτικά στοιχεία, τα οποία παρέχονται στο φορολογικό έλεγχο στην προθεσμία που τάσσεται από αυτόν, με την προϋπόθεση ότι προκύπτουν με σαφήνεια τα δεδομένα, ώστε να είναι δυνατές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και επαληθεύονται αυτά από τα βιβλία και στοιχεία.

Η ανεπάρκεια πρέπει να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και να είναι αιτιολογημένη.

Επειδή, η εν λόγω παράβαση **καθιστά αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο** των φορολογικών υποχρεώσεων της προσφεύγουσας, καθότι **δεν μπορούν να διενεργηθούν ελεγκτικές επαληθεύσεις** για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 Κ.Β.Σ. που **σχετίζονται με τις χρησιμοποιούμενες πρώτες ύλες, τις βοηθητικές ύλες, την προϋπολογιζόμενη φύρα και των λοιπών τεχνικών δεδομένων**, έτσι ώστε να διασφαλίζεται και να αποδεικνύεται η ποσότητα των προϊόντων που έχουν παραχθεί και έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο, επαληθεύσεις που απαιτούνται κατά τον έλεγχο με την ΠΟΛ. 1037/2005.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επί της λογιστικής διαφοράς του λογαριασμού: ... " ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ & ΣΥΝΤΗΡΗΣΕΙΣ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ, " ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ"

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΕΓΛΣ (§ 2.2.101) οι δαπάνες που γίνονται μετά την απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου, οι οποίες επιμηκύνουν την ωφέλιμη ζωή του ή αυξάνουν την παραγωγικότητα του ή μειώνουν το κόστος λειτουργίας του ή βελτιώνουν τις

συνθήκες λειτουργίας του προσαυξάνουν την αξία κτήσης του. Το ίδιο ισχύει και για τις δαπάνες αντικατάστασης που γίνονται με σκοπό την βελτίωση ή την αύξηση της παραγωγικής ικανότητας του παγίου, προσαυξάνουν την αξία κτήσης του.

Επειδή, από τα σχετικά παραστατικά, τα οποία έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία προκύπτει ότι οι εν λόγω δαπάνες αφορούν βελτιώσεις – προσθήκες παγίων στοιχείων (στα περισσότερα εξ αυτών η περιγραφή του είδους αφορά κατασκευή παγίων) και ως εκ τούτου το συγκεκριμένο κόστος προσαυξάνει την αξία κτήσεως των εν λόγω πάγιων περιουσιακών στοιχείων και θα πρέπει να αποσβένεται τμηματικά με τους συντελεστές απόσβεσης που προβλέπονται και χρησιμοποιεί η προσφεύγουσα για την απόσβεση των μηχανημάτων της ήτοι με 15%, και όχι να εκπίπτουν εξ' ολοκλήρου από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης.

Στον εν λόγω λογαριασμό έχουν καταχωρηθεί δαπάνες της επιχείρησης που αφορούν βελτιώσεις – προσθήκες των μηχανημάτων και των μεταφορικών της μέσων.

Οι παραπάνω δαπάνες κρίθηκαν από τον έλεγχο ως βελτιώσεις των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης και όχι επισκευές- συντηρήσεις αυτών και κατά τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ 1,β Ν2238/94 υπόκεινται σε τμηματική και όχι εφάπαξ απόσβεση. ΣΤΕ 3775/92, ΣΤΕ 2581/94 (βελτιώσεις).

Επί της λογιστικής διαφοράς του λογαριασμού: " ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ ΓΙΑ ΠΩΛΗΣΕΙΣ"

Επειδή το ΤΠΥ για να είναι νόμιμο αποδεικτικό στοιχείο της δαπάνης πρέπει, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 § 11 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), να περιλαμβάνει επαρκή προσδιορισμό των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν (ΣΤΕ 1897,1899,1900, και 3502/90), και ειδικότερα πρέπει να αναφέρονται οι συγκεκριμένες πωλήσεις για τις οποίες καταβάλλεται η προμήθεια και το ποσοστό αυτής (ΣΤΕ 1018/96).

Περαιτέρω στην ίδια ως άνω απόφαση (ΣΤΕ 1018/96) έχει κριθεί ότι δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, τα ποσά των προμηθειών που καταβάλει σε συνεργάτες της, για προώθηση των πωλήσεών της, εφ' όσον στα ΤΠΥ που εκδόθηκαν αναγράφεται αόριστη αιτιολογία (π.χ. προμήθεια μηνός), και δεν αναφέρονται ποιες είναι οι συγκεκριμένες πωλήσεις που προωθήθηκαν για τις οποίες καταβάλλεται η προμήθεια, ο τρόπος υπολογισμού της προμήθειας, ούτε γίνεται παραπομπή σε ιδιωτικό συμφωνητικό που να φέρει βέβαια χρονολογία, για την συνεργασία μεταξύ της ελεγχόμενης επιχείρησης και του επιτηδευματία, από το οποίο να προβλέπεται ο τρόπος υπολογισμού και η καταβολή της συγκεκριμένης προμήθειας.

Η παράλειψη αυτή, δεν μπορεί να καλυφθεί από εξωλογιστικά στοιχεία που δεν αναφέρονται επί του φορολογικού στοιχείου.

Επειδή στις εξουσιοδοτήσεις που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου δεν γίνεται καμία απολύτως αναφορά για την αμοιβή της εταιρείας που θα κατέβαλε η προσφεύγουσα στην εταιρεία . . . , ούτε γίνεται αναφορά σε σχετικό ιδιωτικό συμφωνητικό.

Επίσης στα φορολογικά στοιχεία που έχει λάβει η προσφεύγουσα για τις εν λόγω δαπάνες, δεν αναφέρεται επαρκής αιτιολογία περί της παρασχεθείσας υπηρεσίας, αλλά αναφέρεται στο είδος της υπηρεσίας αόριστα ως "προώθηση πωλήσεων πλαστικών κάδων απορριμμάτων". Η αόριστη αιτιολογία στα ΤΠΥ έχει ως αποτέλεσμα την αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων, σχετικά με το ύψος της δαπάνης, η παραγωγικότητα αυτής, καθώς και η πραγματοποίηση της.

Επί της λογιστικής διαφοράς του λογαριασμού: " ΛΟΙΠΑ ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ"

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 31, παρ. 1](#), περ. α, υποπερ.δδ. εκπίπτουν: Τα ασφάλιστρα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις για ομαδική ασφάλιση ζωής του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού τους, στην έννοια της οποίας συμπεριλαμβάνεται και η χορήγηση εφάπαξ ποσού ή περιοδικά καταβαλλόμενης παροχής σε χρήμα μετά το χρόνο της πρόωρης ή κανονικής συνταξιοδότησης του ανωτέρω προσωπικού, καθώς και η κάλυψη θανάτου ή κατά κινδύνων τυχαίων συμβεβηκότων. Το ποσό της έκπτωσης αυτής δεν μπορεί να υπερβεί για καθέναν από τους ασφαλιζόμενους τα χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ. Τα ασφαλιστήρια συμβόλαια της διάταξης αυτής δεν παρέχουν δικαίωμα λήψης δανείου της επιχείρησης ή των ασφαλιζομένων.

Επειδή για την έκπτωση ασφαλίσεων ζωής από τα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης, του ποσού που αυτή καταβάλλει για ασφάλιστρα ζωής του προσωπικού της, απαραίτητη προϋπόθεση είναι η ομαδική ασφάλιση ζωής του προσωπικού της, με το οποίο πρέπει να συνδέεται με σύμβαση εξαρτημένης εργασίας (μισθωτοί).

Αντίθετα, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της ανώνυμης εταιρίας, το μέρος των καταβαλλόμενων ποσών ασφαλίσεων ζωής που αφορούν μέλη του Δ.Σ. της ανώνυμης εταιρίας μη υπαλλήλους της, εφόσον αυτοί δεν περιλαμβάνονται στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, αλλά θεωρούνται εντολοδόχοι της Α.Ε. (1059903/10474/Β0012/7.6.1994).

Τέλος, για την περίπτωση άλλης μορφής εταιριών (Ε.Π.Ε., Ο.Ε., Ε.Ε., κ.τ.λ.), τα καταβαλλόμενα ποσά ασφαλίσεων ζωής για τους εταίρους μέλη τους, δεν αποτελούν εκπεστέα δαπάνη, εφόσον τα πρόσωπα αυτά δεν αποκτούν σε καμία περίπτωση, την ιδιότητα του μισθωτού των επιχειρήσεων αυτών.(σχετ. το αριθμ. 1017708/280/Α0012/8.4.2008 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών).

Επειδή, η προσφεύγουσα έχει καταχωρήσει ασφαλιστήριο συμβόλαιο ζωής που αφορά ατομικά τον εταίρο της προσφεύγουσας . . του ... το οποίο δεν αποτελεί σε καμία περίπτωση

ομαδικό ασφάλιστρο ζωής του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού της και ως εκ τούτου δεν μπορεί να εκπεσθεί από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης.

Επί της λογιστικής διαφοράς του λογαριασμού: " ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦ. ΥΛΙΚΩΝ ΜΕ Μ.Μ ΤΡΙΤΩΝ "

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 16§5 ΠΔ. 186/92, ο μεταφορέας με βάση τα έγγραφα των προηγούμενων παραγράφων 3 και 4, εκδίδει κατά την παραλαβή των προς μεταφορά αγαθών και το αργότερο πριν την εκκίνηση του μεταφορικού μέσου, για κάθε μεταφορά, φορτωτική κατά φορτωτή και παραλήπτη σε τέσσερα (4) αντίτυπα. Το πρώτο αντίτυπο συνοδεύει τα αγαθά, αποτελεί αποδεικτικό παράδοσης αυτών και παραμένει στο μεταφορέα, το δεύτερο παραδίδεται στο φορτωτή, το τρίτο έχει την ένδειξη «Αποδεικτικό Δαπάνης» και παραδίδεται σ' αυτόν που καταβάλλει τα κόμιστρα και το τέταρτο παραμένει ως στέλεχος.

Επειδή, επί μεταφοράς αγαθών ο Κώδικας Φορολογικών Στοιχείων προβλέπει ότι ο μεταφορέας εκδίδει θεωρημένη φορτωτική σε τέσσερα αντίτυπα, εκ των οποίων το τρίτο παραδίδεται στον καταβάλλοντα τα κόμιστρα. Επομένως, το αντίτυπο αυτό της φορτωτικής αποτελεί το νόμιμο δικαιολογητικό για την έκπτωση της πραγματοποιούμενης, από τον καταβάλλοντα τα κόμιστρα επιτηδεύματιά, σχετικής δαπάνης. (ΣΤΕ3988-90/98,2993/91).

Επειδή, η προσφεύγουσα έθεσε στη διάθεση του ελέγχου το τρίτο αντίγραφο της φορτωτικής της μεταφορικής επιχείρησης, για δαπάνες αξίας 220,00 €. Για τις υπόλοιπες όμως φορτωτικές αξίας 368,00 € δεν κατέχει το σχετικό αποδεικτικό δαπάνης, αλλά μόνο το αντίγραφο για τον αποστολέα. Ως εκ τούτου ο έλεγχος ορθώς αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης μόνο το ποσό των 220,00 € για το οποίο η προσφεύγουσα κατέχει το τρίτο αντίγραφο της φορτωτικής το οποίο αποτελεί και το νόμιμο δικαιολογητικό για την έκπτωση της πραγματοποιούμενης σχετικής δαπάνης.

Επί της λογιστικής διαφοράς του λογαριασμού: ... " 'ΕΞΟΔΑ ΥΠΟΔΟΧΗΣ & ΦΙΛΟΞΕΝΕΙΑΣ "

Επειδή, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 31, παρ. 1, περ. μ' ν. 2238/94:« Εκπίπτουν τα ποσά των εξόδων διανυκτέρευσης σε ξενοδοχείο, αλλοδαπών πελατών, αντιπροσώπων και διευθυντικών στελεχών ημεδαπών ή αλλοδαπών επιχειρήσεων, καθώς και ειδικών επιστημόνων, που προκύπτει από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία.

Τα ανωτέρω ισχύουν με την προϋπόθεση ότι το ξενοδοχείο ευρίσκεται εντός του νομού, στη χωρική αρμοδιότητα του οποίου είναι εγκατεστημένη η έδρα ή υποκατάστημα της επιχείρησης που επιβαρύνεται με τα πιο πάνω έξοδα. Η αξία των δώρων που γίνονται προς τα ανωτέρω

πρόσωπα και μέχρι είκοσι (20) ευρώ για κάθε δωρεοδόχο. Λοιπά έξοδα φιλοξενίας και διανυκτέρευσης δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1057/23-2-2007, δεν εκπίπτουν οι δαπάνες για την ψυχαγωγία πελατών και επισκεπτών, ανεξάρτητα του σκοπού για τον οποίο αυτές πραγματοποιούνται.

Επειδή, για την κάλυψη του ποσού των εν λόγω δαπανών στα βιβλία της προσφεύγουσας υπάρχουν καταχωρημένα τιμολόγια που αναφέρονται σε έξοδα (γεύματα, ξενοδοχεία, κ.λ.π), από τα οποία δεν προκύπτει αν η σχετική δαπάνη έγινε στα πλαίσια της επιχειρηματικής δραστηριότητας, αν συμβάλλει στην προώθηση των εργασιών της προσφεύγουσας επιχείρησης, είναι δηλαδή παραγωγική δαπάνη ή αν αφορά προσωπική δαπάνη των εκπροσώπων και στελεχών της επιχείρησης.

Επίσης η προσφεύγουσα δεν έθεσε στην διάθεση του ελέγχου κανένα έγγραφο προς απόδειξη των προβαλλόμενων ισχυρισμών.

Επί της λογιστικής διαφοράς του λογαριασμού: " ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΑΝΕΥ ΦΠΑ

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ., κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. Η κατάργηση της διάταξης του άρθρου 43 παρ.3 του προΐσχύοντος Κ.Φ.Σ., σύμφωνα με την οποία κανένα έξοδο δεν αναγνωρίζεται, εάν δεν έχει εκδοθεί αποδεικτικό στοιχείο και η κατ' ουσία αντικατάστασή της από τη διάταξη του άρθρου 18 παρ.2 του ισχύοντος Κ.Β.Σ., δεν μεταβάλλει την πρόθεση του φορολογικού νομοθέτη να απαιτεί για την έκπτωση μιας δαπάνης τα νόμιμα εκείνα στοιχεία που αποδεικνύουν την πραγματοποίησή της, καθόσον δεν προσιδιάζει και δεν είναι ανεκτό σε ένα κράτος δικαίου να αποδεικνύεται μια συναλλαγή με μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία. (σχετ. η γνωμ. ΝΣΚ 572/2011).

Επειδή, από τον έλεγχο των σχετικών παραστατικών που έχουν καταχωρηθεί στον εν λόγω λογαριασμό διαπιστώθηκε ότι μέρος των εν λόγω δαπανών, ύψους 14.176,13 € δεν καλύπτεται από τα προβλεπόμενα από τον Κ.Β.Σ. φορολογικά στοιχεία, αλλά από Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης ή έξοδα για τα οποία δεν προκύπτει ο λόγος για τον οποίο δαπανήθηκαν τα ποσά αυτά ή από ποια πρόσωπα πραγματοποιήθηκαν και κατά πόσο συνδέονται με την εταιρεία ώστε να μπορεί να ελεγχθεί εάν οι δαπάνες αυτές δεν έχουν καταβληθεί από ελευθεριότητα, αλλά συμβάλουν στην προώθηση των εργασιών της επιχείρησης.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 7 του ν.2238/94 ορίζουν ότι στα δικαιώματα τα οποία καταβάλλει ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία σε συνδεδεμένη εταιρεία άλλου κράτους μέλους δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου εισοδήματος.

Ως δικαιώματα νοούνται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο εν λόγω άρθρο οι πληρωμές πάσης φύσεως που λαμβάνονται σε αντάλλαγμα της χρήσης ή του δικαιώματος χρήσης δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας επί λογοτεχνικού, καλλιτεχνικού ή επιστημονικού έργου, συμπεριλαμβανομένων των κινηματογραφικών ταινιών και λογισμικού, διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, εμπορικών σημάτων, σχεδίων ή υποδειγμάτων, σχεδιαγραμμάτων, απόρρητων χημικών τύπων ή μεθόδων κατεργασίας ή σε αντάλλαγμα πληροφοριών που αφορούν βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική πείρα, καθώς και οι πληρωμές για τη χρήση ή για το δικαίωμα χρήσης βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού.

Όπως προέκυψε από τα τηρηθέντα βιβλία – ληφθέντα στοιχεία, οι δαπάνες που έχει καταβάλει η προσφεύγουσα στην μητρική εταιρεία αφορούν δαπάνες επισκευής και συντήρησης, καθώς και δαπάνες εκμίσθωσης μηχανημάτων και σε καμία περίπτωση δεν εντάσσονται στα δικαιώματα που περιοριστικά αναφέρονται στην παρ. 7 του άρθρου 13 του ν.2238/94.

Εξάλλου η απαλλαγή που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ.7 του ν.2238/94 παρέχεται με την προϋπόθεση ότι: ο δικαιούχος των δικαιωμάτων δέχεται τις πληρωμές για δικό του λογαριασμό και όχι με την ιδιότητα του αντιπροσώπου και εφόσον προσκομίσει σχετική βεβαίωση που ισχύει για δύο έτη από την ημερομηνία χορήγησης της. Η βεβαίωση πρέπει να περιλαμβάνει τα ακόλουθα στοιχεία του δικαιούχου:

- α) ότι έχει την έδρα της πραγματικής διοίκησης του σε ένα συγκεκριμένο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης.
- β) ότι υπόκειται στο πιο πάνω κράτος - μέλος που έχει την έδρα του σε φόρο εισοδήματος χωρίς να τυγχάνει απαλλαγής από αυτόν,
- γ) ότι κατέχει την πιο πάνω αναφερόμενη συμμετοχή χωρίς διακοπή τουλάχιστον για δύο έτη,
- δ) ότι το εισόδημα από τα δικαιώματα που αποκτά, σε περίπτωση που αυτός είναι μόνιμη εγκατάσταση άλλης εταιρείας, υπόκειται σε φόρο εισοδήματος στο κράτος -μέλος όπου έχει τη μόνιμη εγκατάσταση και ότι η εταιρεία της οποίας αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση πληροί τις προϋποθέσεις που αναφέρονται στα στοιχεία α', β', γ' και ε' του παρόντος άρθρου,
- ε) ότι έχει μία από τις μορφές που ορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών σύμφωνα με το Παράρτημα της Οδηγίας 2003/49/EK(L. 157/49).

Επειδή, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στο αρχείο της Δ.Ο.Υ. ... διαπιστώθηκε ότι δεν έχει υποβληθεί η ανωτέρω προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 13 § 7 του ν.2238/94 βεβαίωση.

Συγκεκριμένα όπως προκύπτει από τα τηρηθέντα βιβλία το τιμολόγιο αριθ ΤΙΕ αξίας 15.248,74 € του ανωτέρω πίνακα 1 είναι καταχωρημένο στον λογαριασμό ... επισκευές και συντηρήσεις μηχανημάτων και αφορά εργασίες συντήρησης μηχανημάτων που έχουν

πραγματοποιηθεί από την αλλοδαπή εταιρεία και το τιμολόγιο ... είναι καταχωρημένο στον λογαριασμό ... Ενοίκια Μηχανημάτων. Το εν λόγω ποσό αφορά το ενοίκιο που έχει καταβάλει η προσφεύγουσα στην αλλοδαπή εταιρεία για την εκμίσθωση των μηχανημάτων της.

Επειδή και κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. ../...-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της «. . . .» με **ΑΦΜ ...**

Οριστικό φορολογικό αποτέλεσμα του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

1. Φόρος Εισοδήματος Οικονομικού έτους 2009.

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2009	€
ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ	214.064,17
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ (120%)	256.877,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	470.941,17

2. Παρακρατούμενοι Φόροι στις Αμοιβές Αλλοδαπών Επιχειρήσεων & Οργανισμών:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2009	€
ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ	52.902,15
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ (120%)	63.482,58
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	116.384,73

3. Πρόστιμο Φ.Π.Α. (Άρθρο 4 ν.2523/97), διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2008

Ποσό προστίμου: 2.100,00€

4. Πρόστιμο Κ.Β.Σ., διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2008

Ποσό προστίμου: 586,67€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.