



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : **2131604553**

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 15/03/2017

Αριθμός απόφασης:2005

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του Π.Δ. 111/14 (ΦΕΚ Α' 178) «Οργανισμός του Υπ. Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

στ. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθ. πρωτ. 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 κατάθεσηςκαι αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ**, με έδρα στην Αργυρούπολη Αττικής, επί της οδούκατά της **σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.** επί της από 18-07-2016 και με αριθμ.πρωτ..... ρητής επιφύλαξης συνοδευούσας της με αριθμ.πρωτ..... αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων φορολογικού έτους 2015, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», 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:

Μετά την πάροδο απράκτου τριμήνου από την κατάθεση της με αριθμ.πρωτ...../18-07-2016 επιφύλαξης επί της υπ'αριθμ..... δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, απορρίφθηκε σιωπηρώς η επιφύλαξη της προσφεύγουσας εταιρείας ως προς το ποσό των **159.702,88 ευρώ** το οποίο συμπεριλαμβάνεται στον κωδικό 455 «Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» της εν λόγω δήλωσης.

Συγκεκριμένα η εταιρεία κατά την διάρκεια του φορολογικού έτους 2015 προέβη σε δαπάνες τοποθέτησης διαφημιστικών πινακίδων και επιγραφών συνολικού ποσού 159.702,88 ευρώ τις οποίες ενέγραψε στα βιβλία της προτιθέμενη να τις εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά της. Εντούτοις κατά την εταιρεία τέθηκε εκ μέρους των ελεγκτών της ζήτημα χαρακτηρισμού των ανωτέρω επιγραφών της παγίων στοιχείων, τα οποία οφείλει εκείνη να αποσβέσει τμηματικά. Εν όψει της ανωτέρω παρατήρησης η εταιρεία προέβη σε αναμόρφωση των αποτελεσμάτων της καταχωρώντας τις υπό κρίση δαπάνες στις μη εκπιπτόμενες μολονότι θεωρεί πως πρόκειται για αμιγώς παραγωγικές δαπάνες.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, να ακυρωθεί και εξαφανισθεί η τεκμαιρόμενη αρνητική απάντηση, και να γίνει αποδεκτή η υπ' αριθμ. /18-07-2016 επιφύλαξή της και να επιστραφεί ως αχρεωστήτως καταβληθέν το ποσό του φόρου που αντιστοιχεί στις δαπάνες τοποθέτησης διαφημιστικών επιγραφών & πινακίδων σε καταστήματα μεταπωλητών με το νόμιμο τόκο υπερημερίας από την καταβολή του αναγνωρισθεί ότι το ποσό των **29.018,42 ευρώ** κατεβλήθη αχρεωστήτως και να της επιστραφεί το εν λόγω ποσό από την επομένη της ημέρας καταβολής του φόρου μέχρι την ολοσχερή εξόφλησή του, άλλως από την υποβολή της επιφύλαξης, άλλως από την άσκηση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς :

- Η εταιρεία δεν όφειλε να προβεί σε τμηματική απόσβεση των υπό κρίση δαπανών αλλά αντιθέτως δικαιούται να τις εκπέσει στο σύνολό τους διότι δεν τυγχάνει κυρία των υπό κρίση διαφημιστικών πινακίδων (ως ορίζεται στο άρθρο 24 του ν.4172/2013), η κυριότητα των οποίων μεταβιβάζεται με την παράδοσή τους στους μεταπωλητές της εταιρείας σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 973, 956 , 958 και 1000 του ΑΚ.
- Η θέση των ελεγκτών της Εταιρείας για την λήψη του φορολογικού πιστοποιητικού είναι εσφαλμένη και εδράζεται επί της εξίσου εσφαλμένης παραδοχής πως οι εν λόγω επιγραφές και πινακίδες παρέμεναν στην κυριότητα της Εταιρείας και μετά την τοποθέτησή τους στα καταστήματα των συνεργατών της.

Επειδή στις παρ.1, 4,5,6 και 7 του άρθρο 24 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε) ορίζεται:

«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.

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
Ύψαλα στοιχεία και δικαιώματα και έξοδα πολυετούς απόσβεσης	10
Εξοπλισμός Η/Υ, κύριος και περιφερειακός και λογισμικό	20
Λοιπά πάγια στοιχεία της επιχείρησης	10

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.

7. Το ποσό της φορολογικής απόσβεσης δεν δύναται να υπερβεί το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής, καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος. Εάν η αποσβέσιμη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης είναι μικρότερη από χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, το εν λόγω στοιχείο μπορεί να αποσβεστεί εξ ολοκλήρου μέσα στο φορολογικό έτος που αποκτήθηκε το περιουσιακό στοιχείο. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να αναπροσαρμόζεται το ποσό που ορίζεται στο προηγούμενο εδάφιο μία φορά ανά πέντε έτη, με βάση τα κατάλληλα στοιχεία που δημοσιεύονται από την Ελληνική Στατιστική Αρχή (ΕΛ.ΣΤΑΤ.).».

Επειδή στην παρ.6 της 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.» αναφέρεται:

Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α΄167) αναφορικά με το πιο πάνω θέμα και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

6. Με την παρ. 5 του ιδίου 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 η Φορολογική διοίκηση την περίπτωση των διαφημιστικών πινακίδων, την έχει αντιμετωπίσει ως εξής με την παρ.4 περ.8 της **Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1005/2005** :

«Το κόστος αγοράς των διαφημιστικών πινακίδων, στεγάστρων, αντλιών υγρών καυσίμων με το οποίο επιβαρύνεται εταιρεία πετρελαιοειδών για την τοποθέτησή τους σε πρατήρια τρίτων (από τα οποία διατίθενται αποκλειστικά τα καύσιμα της συγκεκριμένης εταιρείας) υπόκειται σε απόσβεση, εφόσον τα πάγια αυτά στοιχεία αποτελούν περιουσιακά στοιχεία της υπόψη εταιρείας. (1039635/10411/B0012/14-11-2003).».

και πρόσφατα με αναφορά στην θέση αυτή με το με αριθμ.πρωτ. ΔΕΑΦ Β 1014217 ΕΞ 2017 έγγραφό της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της Α.Α.Δ.Ε.

Επειδή εξάλλου η Υπηρεσία μας έχει κρίνει την συγκεκριμένη περίπτωση, με την **υπ' αριθμ.2197/17-06-2016** απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας και απόσπασμα αυτής αναφέρει:

«Επειδή στην παρ.4 περ.8 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1005/2005 ορίζεται :

«Το κόστος αγοράς των διαφημιστικών πινακίδων, στεγάστρων, αντλιών υγρών καυσίμων με το οποίο επιβαρύνεται εταιρεία πετρελαιοειδών για την τοποθέτησή τους σε πρατήρια τρίτων (από τα οποία διατίθενται αποκλειστικά τα καύσιμα της συγκεκριμένης εταιρείας) υπόκειται σε απόσβεση, εφόσον τα πάγια αυτά στοιχεία αποτελούν περιουσιακά στοιχεία της υπόψη εταιρείας. (1039635/10411/B0012/14-11-2003).».

Επειδή στο άρθρο 1034 του Αστικού Κώδικα ορίζεται :

«Για τη μεταβίβαση της κυριότητας κινητού απαιτείται παράδοση της νομής του από τον κύριο σ' αυτόν που την αποκτά και συμφωνία των δύο ότι μετατίθεται η κυριότητα».

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η θέση του ελέγχου είναι πλήρως εσφαλμένη καθόσον δεν διατηρεί την κυριότητα επί των διαφημιστικών επιγραφών και πινακίδων αλλά αντιθέτως αυτή μεταβιβάζεται στους συνεργάτες της με αποτέλεσμα να μην μπορούν οι υπό κρίση πινακίδες να θεωρηθούν ως πάγια στοιχεία της .

Επειδή εν προκειμένω, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου και τις προσκομισθείσες συμβάσεις μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας και των εμπορικών συνεργατών της προκύπτει ότι στην προσπάθειά της η προσφεύγουσα εταιρεία να βοηθήσει τους εμπορικούς της συνεργάτες να αυξήσουν το μερίδιο αγοράς τους στην αγορά ελαστικού τους πρότεινε τα εξής :

«1.Την τοποθέτηση-ανάρτηση διαφημιστικών πινακίδων των προϊόντων της εντός/επί/πλησίον του καταστήματός σας και σε θέση εμφανώς σχετιζόμενη με αυτό. Η επιλογή μεγέθους, υλικού, χρώματος, θέσης ...της διαφημιστικής πινακίδας υπόκειται στην απόλυτη κρίση της εταιρείας μας...Δια της υπογραφής της παρούσης αναλαμβάνετε την υποχρέωση να μην προσθέσετε άλλα ονόματα ή και σήματα ούτε να τροποποιήσετε με οποιονδήποτε τρόπο την πινακίδα.

2.Οι δαπάνες κατασκευής, εγκατάστασης και αφαίρεσης των διαφημιστικών πινακίδων θα επιβαρύνουν την εταιρεία μας.

3.Κάθε δαπάνη, έξοδο ή πρόστιμο για την έκδοση άδειας τοποθέτησης των διαφημιστικών πινακίδων ή ανανέωση αυτής, διαφημιστικά τέλη και τυχόν πρόστιμαβαρύνουν εσάς.

4.Οποιαδήποτε ζημία ή σωματική βλάβη τρίτων η οποία θα επέλθει εξαιτίας των διαφημιστικών πινακίδων μετά την τοποθέτησή τους από την εταιρεία μας, βαρύνει αποκλειστικά εσάς.

5.**Α.** Σε περίπτωση διακοπής της εμπορικής μας συνεργασίας ή ουσιαστικού αυτής περιορισμού ή σε οποιαδήποτε άλλη περίπτωση κρίνει σκόπιμο ή απαραίτητο η εταιρεία μας, αυτή διατηρεί το δικαίωμα κατά την απόλυτη κρίση της να αφαιρέσει τις διαφημιστικές πινακίδες, με δαπάνες της χωρίς ευθύνη για την αποκατάσταση του χώρου του καταστήματός σας μετά την εν λόγω αφαίρεση. Η εντολή για την ως άνω αφαίρεση δίδεται αυτομάτως με την παραλαβή και συμφωνία σας με την παρούσα.

Β. Αφαίρεση των διαφημιστικών πινακίδων ως άνω μπορεί να γίνει κατά την απόλυτη κρίση της εταιρείας και σε περίπτωση αλλαγής της εμπορικής πολιτικής της. Στην περίπτωση αυτή, η αφαίρεση δεν μπορεί να γίνει πριν παρέλθει ένας χρόνος από την εγκατάσταση των πινακίδων.

Γ. Σε κάθε περίπτωση δια της παρούσης χορηγείται εκ μέρους σας καιτο δικαίωμα στην εταιρεία μας να αφαιρεί τις διαφημιστικές πινακίδες των προϊόντων της».

Επειδή από το περιεχόμενο της ανωτέρω σύμβασης, το οποίο ήταν ως προς όλα τα σημεία του τυποποιημένο και κοινό σε όλες τις συμβάσεις των εμπορικών συνεργατών της, δεν προκύπτει με κανένα τρόπο η συμφωνία μεταξύ των συμβαλλόμενων μερών για μεταβίβαση της κυριότητας.

Το γεγονός ότι χορηγείται στην προσφεύγουσα εταιρεία το δικαίωμα τοποθέτησης, ανάρτησης και απεγκατάστασης των διαφημιστικών επιγραφών στα καταστήματα των εμπορικών συνεργατών της, για τις οποίες επιβαρύνεται το κόστος κατασκευής αυτών η ίδια, δεν συνεπάγεται την μεταβίβαση της κυριότητας, άλλωστε από τους όρους 5Α ΚΑΙ 5Β της εν λόγω σύμβασης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν αποξενώνεται από τα δικαιώματά της επί των διαφημιστικών επιγραφών.

Επίσης ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι οι εμπορικοί συνεργάτες επωμίζονται τις δαπάνες και τις ζημίες που προβλέπονται στους όρους 3 και 4 της προαναφερόμενης σύμβασης και επιτρέπουν την είσοδο στην προσφεύγουσα εταιρεία για την πιθανή αφαίρεση αυτών, δεν τεκμηριώνει ότι μετατίθεται η κυριότητα της μεταβίβασης με την εν λόγω σύμβαση...».

Κατόπιν αυτών ορθώς το κόστος απόκτησης των διαφημιστικών επιγραφών ποσού **159.702,88 ευρώ** συμπεριλαμβάνεται στην κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης καθ' υπόδειξη των Ορκωτών Ελεγκτών της, καθώς οι διαφημιστικές επιγραφές αποτελούν πάγια στοιχεία της επιχείρησης και αποσβένονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου εταιρείας με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2015

Χρεωστικό πσόφου : 622.805,27 ευρώ

Το ανωτέρω ποσό βεβαιώθηκε κατόπιν εκκαθάρισης της με αριθμ...../2016 αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων, φορολογικούς έτους 2015.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 .