



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 12/01/2017

Αριθμός απόφασης: 248

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα

Πληροφορίες : Θ. Παπαντζίμας

Τηλέφωνο : 213 1604562

Fax : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. 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 του Υπουργείου Οικονομικών 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) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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'/1.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και το διακριτικό τίτλο «.....», με ΑΦΜ που εδρεύει, κατά της υπ' αριθ.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του για το οικ. έτος 2011 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2010) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την-2016 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και το διακριτικό τίτλο «.....» και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ. αρ.-/2015 εντολή μερικού ελέγχου του προϊσταμένου, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών, στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας για τα οικ. έτη 2010 και 2011 (διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2009 και 01/01-31/12/2010).

Από τον έλεγχο αυτό συντάχθηκε η με ημερομηνία-2016 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος βάσει της οποίας τα βιβλία και στοιχεία της ελεγχθείσας επιχείρησης κρίθηκαν ειλικρινή, τα καθαρά κέρδη προσδιορίστηκαν με την προσθήκη λογιστικών διαφορών και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πράξη με την οποία καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας €.

Ειδικότερα ο έλεγχος έκρινε ότι δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες ποσού €, διότι δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις των άρθρων 31 του ν. 2238/1994 και 18 του Π.Δ. 186/1992.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως μεταρρύθμιση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- A. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή της φορολογικής διάταξης του άρθρου 31 Ν. 2238/94.
- B. Παράβαση του συνταγματικά κατοχυρωμένου δικαιώματος στην ιδιοκτησία και του άρθρου 1 του Π.Π.Π. της Ε.Σ.Δ.Α.
- Γ. Παράβαση της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας.
- Δ. Έλλειψη νομίμου και επαρκούς αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου.

Επί του 1^{ου} λόγου

Από τις καταλογισθείσες ως λογιστικές διαφορές δαπάνες η προσφεύγουσα αμφισβητεί τις ακόλουθες, για τους λόγους που κατά περίπτωση αναφέρονται:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΠΟΣΟ
6100990000	ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΕΛΕΥΘ. ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ	
6207010000	ΚΤΙΡΙΩΝ ΕΠΙΣΚΕΥΩΝ ΕΓΚΑΤ/ΣΕΩΝ	
6402050000	ΕΞΟΔΑ ΣΥΝΕΔΡΙΩΝ –ΔΕΞΙΩΣΕΩΝ	
6402070000	ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒΟΛΗΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΩΝ ΜΕΘΟΔΩΝ	
ΣΥΝΟΛΟ		

α) Επί της λογιστικής διαφοράς του λογ. 6100990000 «Αμοιβές και έξοδα ελεύθ. επαγγελματιών»: **Ποσού €.**

Από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες ποσού € «που συνιστούν υπηρεσίες που έχει λάβει η ελεγχόμενη από ελεύθερους επαγγελματίες, για τις οποίες αφ ενός μεν στα εκδοθέντα παραστατικά(Α.Π.Υ.) δεν προσδιορίζονται επακριβώς οι παρασχεθείσες υπηρεσίες και αφ ετέρου και από τις συμβάσεις που επιδείχθηκαν δεν προκύπτει ακριβής και επαρκής προσδιορισμός των παρασχεθεισών υπηρεσιών σύμφωνα με τα άρθρα 12 §11,18

§ 2 του Κ.Β.Σ., 31§ 1 Ν.2238/94 Αποφ. ΣτΕ 2968/1988, 3705/1999, 1754/2000, 715/1991, 6004/1996).»

Συγκεκριμένα δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση το ποσό που αναφέρεται στις ακόλουθες εγγραφές:

17/02/2010		
17/02/2010		
13/05/2010		
13/05/2010		
28/06/2010		
17/08/2010		
07/09/2010		
15/10/2010		
15/10/2010		
27/10/2010		
20/12/2010		
24/12/2010		
24/12/2010		
31/12/2010		
31/12/2010		
Σύνολο		

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα έξοδα αυτά αφορούν αμοιβές του δημοσιογράφου στον οποίο ανέθεσε με την από/2005 σύμβαση παροχής ανεξαρτήτων υπηρεσιών (Σχετ. 8 ενδικοφανούς προσφυγής) την ευθύνη λειτουργίας γραφείου τύπου και επικοινωνίας εντός της εταιρείας.

Το αντικείμενο της σύμβασης ορίζεται στο άρθρο 1 και είναι η ευθύνη λειτουργίας γραφείου τύπου, η ενημέρωση της διοίκησης του και των διευθυντών των τμημάτων για κάθε περιστατικό, η συγγραφή, επιμέλεια και αποστολή ανακοινώσεων και δελτίων τύπου στις εφημερίδες και στα ΜΜΕ, το follow up των δελτίων τύπου, η οργάνωση και υλοποίηση συνεντεύξεων τύπου, η παροχή συμβουλών προς τους εκπροσώπους και τα στελέχη του για την εμφάνισή τους στις συνεντεύξεις τύπου, η οργάνωση και υλοποίηση γευμάτων εργασίας και συναντήσεων με δημοσιογράφους, η παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών για την καλύτερη προβολή θεμάτων του και πολλά άλλα που αναφέρονται αναλυτικά στην προσαγόμενη σύμβαση. Κατά συνέπεια, οι υπηρεσίες που παρείχε στην εταιρεία προσδιορίζονται σαφώς και επακριβώς στη σύμβαση, οι δε αντίθετοι ισχυρισμοί του φορολογικού ελέγχου είναι αβάσιμοι.

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προαναφερόμενες εγγραφές για ποσό € εκδόθηκαν Α.Π.Υ. από τον δημοσιογράφο, το ποσό των € αφορά αμοιβές για νομικές υπηρεσίες για τις οποίες εκδόθηκε Α.Π.Υ., ενώ το υπόλοιπο ποσό των € αφορά αμοιβές για τις οποίες εκδόθηκαν Αποδείξεις Δαπανών.

Επειδή, στο άρθρο 13 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι:

«1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας για κάθε πώληση αγαθών, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσιών προς το κοινό ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, κατά περίπτωση.»

2. Στην απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών αναγράφεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. και η αξία της πώλησης ή το ποσό της αμοιβής καθώς και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών επί των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών που εκδίδουν όσοι τηρούν πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10.

Οι επιτηδευματίες της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού, καθώς και οι επιτηδευματίες που ασκούν ελεύθεριο επάγγελμα, κατονομαζόμενο στην παράγραφο 1 του άρθρου 45 του

Ν.Δ.3323/1955, στις εκδιδόμενες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αναγράφουν το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη, το ποσό της αμοιβής αριθμητικώς καθώς και ολογράφως όταν αυτή εκδίδεται χειρόγραφη. Οι επιτηδευματίες αυτοί εκδίδουν την ίδια απόδειξη και όταν παρέχουν υπηρεσίες για επαγγελματική εξυπηρέτηση του πελάτη, οπότε αναγράφουν σ' αυτήν το επάγγελμα και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του.....

3. Η απόδειξη εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής του αγαθού.....

Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας η απόδειξη εκδίδεται στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου 12 για το τιμολόγιο, με εξαίρεση την απόδειξη παροχής υπηρεσιών των ασκούντων ελευθέριο επάγγελμα, η οποία εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη, καθώς και τα εισιτήρια θεαμάτων ή μεταφοράς προσώπων, τα οποία εκδίδονται το αργότερο κατά το χρόνο της έναρξης του θεάματος ή της μεταφοράς.»

Επειδή, στο άρθρο 15 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι:

«1.Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία οποιασδήποτε κατηγορίας και τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού για κάθε δαπάνη που αφορά την άσκηση της επιχείρησής του ή την εκτέλεση του σκοπού τους, αντίστοιχα, για την οποία ο δικαιούχος δεν υποχρεούται στην έκδοση στοιχείου του Κώδικα αυτού, εκδίδει διπλότυπη απόδειξη δαπάνης.....

2. Στην απόδειξη δαπάνης, η οποία υπογράφεται και από το δικαιούχο και στα δύο αντίτυπα, αναγράφονται:

α) τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων όπως περιγράφονται στην παράγραφο 10 του άρθρου 12 του Κώδικα αυτού,

β) η αιτιολογία και το ποσό της δαπάνης αριθμητικώς και ολογράφως. Δεν απαιτείται η αναγραφή του ποσού ολογράφως στις αποδείξεις που εκδίδονται με Η/Υ,

γ) οι τυχόν φόροι και οι λοιπές φορολογικές επιβαρύνσεις.»

Επειδή, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις για τις Α.Π.Υ. και τις Αποδείξεις Δαπανών δεν απαιτείται ακριβής και επαρκής προσδιορισμός των παρασχεθεισών, υπηρεσιών ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η συγκεκριμένη δαπάνη αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα γίνεται αποδεκτός.

β) Επί της λογιστικής διαφοράς του λογ. 6207010000 «κτιρίων επισκευών εγκαταστάσεων»: Ποσού €.

Από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίσθηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό € διότι αφορά δαπάνες βελτιώσεων ή επεκτάσεων παγίων περιουσιακών στοιχείων τα οποία υπόκεινται σε περιοδική απόσβεση βάσει των συντελεστών απόσβεσης που προβλέπονται από το ΠΔ 299/2003 καθότι προορίζονται να εξυπηρετήσουν τις ανάγκες της εταιρείας για περισσότερες των μιας χρήσεων. Συγκεκριμένα δεν αναγνωρίσθηκε για έκπτωση το ποσό που αναφέρεται στις ακόλουθες εγγραφές:

20/08/2010		
30/08/2010		
Σύνολο		

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι δαπάνες αυτές έγιναν για την επισκευή-αντικατάσταση των δαπέδων που είχαν φθαρεί εντός του κτιρίου της κλινικής, με βάση την από/2010 σύμβαση έργου προϋπολογισμού Ευρώ με την εταιρεία «.....», αντίγραφο της οποίας προσάγεται θεωρημένο από τη Δ.Ο.Υ στις/2010 (Σχ. 1 ενδικοφανούς προσφυγής). Προσάγονται επίσης τα τιμολόγια της εταιρείας «.....» υπ' αρ. και .../2010, που εκδόθηκαν σε εκτέλεση της σύμβασης αυτής και αναφέρουν ξεκάθαρα ότι αφορούν αντικατάσταση δαπέδων κεντρικού κτιρίου και έργα επισκευής κτιρίου.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1042/1993 εγκ. Υ.Ο. «Στην έννοια του όρου "δαπάνες επισκευής και συντήρησης" περιλαμβάνονται:

α) ως δαπάνες επισκευής, αυτές που γίνονται με σκοπό να επαναφέρουν κάποιο ακίνητο που έχει υποστεί βλάβη ή αλλοίωση, στην αρχική του καλή κατάσταση και

β) ως δαπάνες συντήρησης, αυτές που γίνονται με σκοπό να διατηρηθεί κάποιο ακίνητο σε καλή κατάσταση και προληφθούν ή παρεμποδιστούν τυχόν βλάβες ή αλλοιώσεις αυτού από τη χρήση ή λειτουργία ή την πάροδο του χρόνου (βλ. Σ.τ.Ε. 3775/72).

Στις δαπάνες επισκευής και συντήρησης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες βελτίωσης, οι οποίες, αντίθετα με τις πρώτες που αποβλέπουν στην επαύξηση ή επέκταση ή συμπλήρωση του περιουσιακού στοιχείου, δηλαδή γενικά στην επαύξηση της αξίας του (βλέπε Σ.τ.Ε. 3775/72).

Επειδή, δαπάνες μεν συντηρήσεως είναι εκείνες που γίνονται για να διατηρηθούν τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης σε καλή κατάσταση και να προληφθούν βλάβες ή αλλοιώσεις τους από τη χρήση ή την πάροδο του χρόνου, δαπάνες δε επισκευής, αυτές οι οποίες γίνονται για να επανέλθουν τα περιουσιακά στοιχεία που υπέστησαν βλάβη ή αλλοίωση στην αρχική καλή τους κατάσταση. Εξ άλλου, από τις εν λόγω δαπάνες, οι οποίες αποβλέπουν στη διατήρηση της υφιστάμενης αξίας των περιουσιακών στοιχείων, αντιδιαστέλλονται οι δαπάνες βελτίωσης, οι οποίες αποβλέπουν στην επέκταση ή συμπλήρωση των εγκαταστάσεων της επιχείρησης, δηλαδή στην επαύξηση εν γένει των περιουσιακών της στοιχείων, και οι οποίες (δαπάνες) δεν αφαιρούνται εξ ολοκλήρου κατά τη διαχειριστική περίοδο κατά την οποία πραγματοποιήθηκαν, αλλά είναι δεκτικές αποσβέσεως σε περισσότερες χρήσεις (ΣτΕ 320/2000, 4119/1997 κ.ά.) { ΣτΕ 879/2003}.

Επειδή, στο Νο-2010 Τιμολόγιο της εταιρείας με δ.τ. «.....» ως αιτιολογία αναφέρεται << ολοκλήρωση συμ.-/2009 αντικατάσταση δαπέδων κεντρικού κτιρίου>>.

Επειδή, η αντικατάσταση δαπέδων συνιστά, κατά τα προαναφερόμενα, επισκευή του υπάρχοντος κτιρίου δεδομένου ότι έγινε για να επανέλθει αυτό στην αρχική του κατάσταση. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός ότι οι υπό κρίση δαπάνες ποσού είναι εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδα στη χρήση που πραγματοποιήθηκαν γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, στο Νο-2010 Τιμολόγιο της εταιρείας με δ.τ. «.....» ως αιτιολογία αναφέρεται <<ολοκλήρωση συμ.-/2010 - διάφορα έργα επισκευής κτιρίου>> .

Επειδή, από στην προσαγόμενη με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή σύμβαση με Νο-2010 μεταξύ της προσφεύγουσας και της επιχείρησης με δ.τ. «.....», με τίτλο ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΡΓΑ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ € αναφέρονται τα εξής:

«Άρθρο 1 : ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ-ΤΙΜΗΜΑ

Το αντικείμενο της παρούσας σύμβασης εργολαβίας είναι η εκτέλεση διάφορων οικοδομικών και ηλεκτρομηχανολογικών εργασιών εντός του κτιρίου του, για την τροποποίηση των αντίστοιχων χώρων, καθώς και εργασίες συντήρησης του εξοπλισμού, σύμφωνα με τις οδηγίες της Τεχνικής Διεύθυνσης. Αναλυτική περιγραφή των διαφόρων εργασιών επισυνάπτεται στο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του παρόντος Ιδιωτικού Συμφωνητικού.»

στο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ περιγράφονται αναλυτικά διάφορες ηλεκτρομηχανολογικές, αρχιτεκτονικές και λοιπές οικοδομικές εργασίες.

Επειδή, ενόψει της περιγραφής του αντικειμένου των υπό κρίση δαπανών που σε αρκετές περιπτώσεις δεν προσιδιάζει σε δαπάνες επισκευών και συντηρήσεων (π.χ. «Επιστρώσεις δαπέδων με πλάκες PVC αντιστατικού με σπλισμό χαλκού για αγωγίμο δάπεδο», «Ρευματοδότης στεγανός 400 V / 16A μετά του ρευματολήπτη», «Κατασκευή τοίχου 2Πυρ+2Πυρ», «Πόρτες μελαμίνης μονόφυλλες με μεταλλική κάσα », «ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΛΑΝΤΖΑΣ ΜΕΤΑ ΤΩΝ ΥΛΙΚΩΝ ΣΥΝΔΕΣΗΣ»), αλλά αντιθέτως σε δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων. (πρβλ ΣτΕ 879/2003).

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι υπό κρίση δαπάνες ποσού € είναι εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδα στη χρήση που πραγματοποιήθηκαν είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

γ) Επί της λογιστικής διαφοράς του λογ. 6402050000 «έξοδα συνεδρίων - δεξιώσεων»: Ποσού €

Από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό € επιχείρησης και δεν κατέστη δυνατό να διαπιστωθεί αν έγιναν για τους σκοπούς της επιχείρησης η καταβλήθηκαν από ελευθεριότητα της ελεγχόμενης. Επίσης ορισμένα ποσά αφορούν διαφημιστική προβολή της ελεγχόμενης για την οποία δαπάνη δεν έχει καταβληθεί το τέλος διαφήμισης. (σχ διατάξεις το άρθρο 31 του Ν.2238/94 και Σ.τ.Ε 3727/90, 1967/80, 2914/78 & 2809/1978..

Συγκεκριμένα δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση το ποσό που αναφέρεται στις ακόλουθες εγγραφές:

23/03/2010		
23/03/2010		
01/04/2010		
28/04/2010		
13/05/2010		
18/06/2010		
01/07/2010		
01/12/2010		
16/12/2010		
Σύνολο		

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο φορολογικός έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τις ως άνω δαπάνες που αφορούν τη διοργάνωση επιστημονικών ιατρικών συνεδρίων, στα οποία συμμετέχει το προσωπικό της εταιρείας, καθώς και οι συνεργαζόμενοι ιατροί. Προσάγει όλα τα σχετικά τιμολόγια (Σχ.2 ενδικοφανούς προσφυγής).

Επικαλείται τις διατάξεις της περ, ω' της παρ. 1 του άρθρου 31 ν. 2238/94 στην οποία ορίζεται ότι αναγνωρίζονται προς έκπτωση οι δαπάνες «οργάνωσης ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων για τους εργαζομένους ή πελάτες της, εφόσον οι εκδηλώσεις πραγματοποιούνται στο νομό που εδρεύει η επιχείρηση ή σε άλλο μέρος στο οποίο λειτουργεί υποκατάστημά της».

Επειδή, από τα προσαγόμενα με την υπό κρίση προσφυγή στοιχεία προκύπτουν τα εξής:

Στο Νο-2010 Τ.Π.Υ. ως αιτιολογία αναφέρεται «2 DES ROOMS, GRAND SERAI, 14-18.4.2010 »

Στο Νο-2010 Τ.Π.Υ. ως αιτιολογία αναφέρεται «ΧΟΡΗΓΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑ ΣΤΟ 28^ο ΠΑΝΕΛΛΗΝΙΟ ΣΥΝΕΔΡΙΟ ΧΕΙΡΟΥΡΓΙΚΗΣ ΠΑΙΔΩΝ ΙΩΑΝΝΙΝΑ 15-18.04»

Στο Νο-2010 Τ.Π.Υ. ως αιτιολογία αναφέρεται «χορηγία για το 3^ο Πανελλήνιο Συνέδριο Ουρολογίας που πραγματοποιήθηκε στην Αθήνα στις 19-21 Μαρτίου 2010 ενοικίαση εκθεσιακού χώρου»

Στο Νο-2010 Τ.Π.Υ. ως αιτιολογία αναφέρεται «ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΣΤΙΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΤΗΣ ΕΚΘΕΣΗΣ ΜΕ ΠΕΡΙΠΤΕΡΟ ΓΙΑ ΤΟ ΣΥΝΕΔΡΙΟ "ΔΙΛΗΜΜΑΤΑ & ΑΝΤΙΘΕΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΟΥ ΚΑΡΚΙΝΟΥ ΤΟΥ ΜΑΣΤΟΥ 24-25/04/2010 DIVANI CARAVEL ΑΘΗΝΑ»

Στο Νο-2010 Τ.Π.Υ. ως αιτιολογία αναφέρεται «ΕΝΟΙΚΙΑΣΗ ΕΚΘΕΣΙΑΚΟΥ ΧΩΡΟΥ ΚΑΤΑ ΤΗ ΔΙΑΡΚΕΙΑ ΤΟΥ 48^{ου} ΠΑΝΕΛΛΗΝΙΟΥ ΠΑΙΔΙΑΤΡΙΚΟΥ ΣΥΝΕΔΡΙΟΥ 21-23 ΜΑΙΟΥ 2010, ΜΥΚΟΝΟΣ»

Στο Νο-2010 Τ.Π.Υ. ως αιτιολογία αναφέρεται «ΑΕΡΟΠΟΡΙΚΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ... ΑΚΤΟΠΛΟΙΚΑ ΕΙΣΙΤΗΡΙΑ.. ΔΙΑΜΟΝΕΣ - ΣΥΝΕΔΡΙΑ»

Στο Νο-2010 Τ.Π.Υ. ως αιτιολογία αναφέρεται «ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΣΑΣ ΩΣ ΧΟΡΗΓΟΣ ΣΕ ΕΚΘΕΣΙΑΚΟ ΧΩΡΟ 6 τ.μ. ΓΙΑ ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΠΕΡΙΠΤΕΡΟΥ»

Στο Νο-2010 Τ.Π.Υ. ως αιτιολογία αναφέρεται «ΧΡΗΣΗ ΑΙΘΟΥΣΑΣ ΔΙΔΑΣΚΑΛΙΑΣ (1 ΑΙΘΟΥΣΑ ΕΠΙ 3 ΗΜΕΡΕΣ) ALL DAY COFFEE BREAK Νο 1 (ΓΙΑ 25 ΑΤΟΜΑ ΕΠΙ 3 ΗΜΕΡΕΣ) COCKTAIL Νο 1 BAR Νο 1 (ΓΙΑ 25 ΑΤΟΜΑ ΕΠΙ 3 ΗΜΕΡΕΣ)»

Στο Νο-2010 Τ.Π.Υ. ως αιτιολογία αναφέρεται «ΧΡΗΣΗ ΑΙΘΟΥΣΑΣ ΔΙΔΑΣΚΑΛΙΑΣ (1 ΑΙΘΟΥΣΑ ΕΠΙ 3 ΗΜΕΡΕΣ) ALL DAY COFFEE BREAK Νο 1 (ΓΙΑ 25 ΑΤΟΜΑ ΕΠΙ 3 ΗΜΕΡΕΣ) COCKTAIL Νο 1 BAR Νο 1 (ΓΙΑ 25 ΑΤΟΜΑ ΕΠΙ 3 ΗΜΕΡΕΣ)»

Επειδή, στο άρθρο 12 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι:

«**1.** Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο.

9. Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, τα στοιχεία της συναλλαγής, καθώς και ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των δελτίων αποστολής ή ποσοτικής παραλαβής που εκδόθηκαν για τη διακίνηση ή την παραλαβή των αγαθών που αφορά το τιμολόγιο.

11. Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α. Οι παρεχόμενες εκπτώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό περιλαμβάνονται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής αριθμητικώς ή της αμοιβής αριθμητικώς, καθώς και ολογράφως όταν εκδίδεται χειρόγραφο τιμολόγιο.»

Επειδή, το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, για να αποτελεί νόμιμο δικαιολογητικό στοιχείο για την έκπτωση της σχετικής δαπάνης, πρέπει να περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, και επαρκή προσδιορισμό των παρασχεθεισών υπηρεσιών (βλ. ΣτΕ 3705/1999, 1018/1996 επταμ. κ.ά.), η δε έλλειψη τέτοιου προσδιορισμού δεν μπορεί να καλυφθεί με στοιχεία εκτός του σώματος αυτού τα οποία δεν μνημονεύονται στο τιμολόγιο (πρβλ. ΣτΕ 1018/1996 επταμ.). Η ως άνω απαίτηση του νόμου μπορεί, πάντως, να ικανοποιηθεί με αναφορά στο τιμολόγιο της σχετικής σύμβασης παροχής των συγκεκριμένων υπηρεσιών (βλ. ΣτΕ 46/2006 επταμ., 683/2006 επταμ.).

Επειδή, στην περ. ιδ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «**1.** Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων, που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων..... εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων:

ιδ) Των ποσών των δαπανών διαφημίσεων που βαρύνουν την επιχείρηση κατά το έτος της έκδοσης του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου. Ειδικά τα ποσά των δαπανών, που υπόκεινται σε τέλος διαφημίσεων υπέρ δήμων και κοινοτήτων, δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη της διαφημιζόμενης επιχείρησης, αν δεν αποδεικνύεται η καταβολή του τέλους που αναλογεί με τριπλότυπο είσπραξης του οικείου δήμου ή κοινότητας».

Επειδή, στο άρθρο 15 του Β.Δ. 24.09/20/10.1958, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 9 του Ν. 2880/2001 ορίζεται ότι:

1. Επιβάλλεται υπέρ των δήμων και κοινοτήτων τέλος για κάθε διαφήμιση που γίνεται με οποιονδήποτε τρόπο και μορφή σε χώρους που βρίσκονται μέσα στα διοικητικά τους όρια. Ο συντελεστής του τέλους καθορίζεται με απόφαση του δημοτικού ή κοινοτικού συμβουλίου, κατά περιοχή και κατηγορία διαφήμισης 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. ...

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»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1120/18.10.2007 εγκ. του Υ.Ο.:

«ι) η δαπάνη ενοικίου για τη μίσθωση συγκεκριμένου χώρου εντός του ευρύτερου χώρου (αίθουσας ξενοδοχείου κ.λ.π.) όπου διοργανώνεται το ιατρικό συνέδριο, προκειμένου να αναρτηθούν στον εν λόγω μισθωμένο χώρο stands με την επωνυμία της εταιρείας με σκοπό τη διάθεση στους συνέδρους-ιατρούς ενημερωτικά φυλλάδια για τα εν κυκλοφορία φάρμακά της, υπόκεινται σε τέλος διαφήμισης υπέρ Ο.Τ.Α..»

Επειδή, όσον αφορά τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν με τα με Νο-2010,-2010,-2010,-2010 Τ.Π.Υ. δεν προκύπτει ο λόγος για τον οποίο δαπανήθηκαν τα ποσά αυτά και τα πρόσωπα που συμμετείχαν, ώστε να μπορεί να αποδειχθεί η σχέση αυτών με την προσφεύγουσα και κατά συνέπεια καθίσταται αδύνατος ο έλεγχος της παραγωγικότητας της εν λόγω δαπάνης. (πρβλ ΣτΕ 1602/2011)

Επειδή, όσον αφορά τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν με τα με Νο-2010,-2010,-2010,-2010 πλέον της αοριστίας της αιτιολογίας συνιστούν κατά την έννοια των προαναφερόμενων διατάξεων, διαφημιστικές δαπάνες οι οποίες υπόκεινται σε τέλος διαφήμισης υπέρ Ο.Τ.Α..

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι δαπάνες του συγκεκριμένου λογαριασμού είναι εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδα είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

δ) Επί της λογιστικής διαφοράς του λογ. 6402070000 «έξοδα προβολής και λοιπών μεθόδων»:
Ποσού €.

Από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό € που αφορά έξοδα προβολής και διαφήμισης για τα οποία δεν έχει αποδοθεί το αναλογούν δημοτικό τέλος διαφήμισης.

Συγκεκριμένα δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση το ποσό που αναφέρεται στις ακόλουθες εγγραφές:

01/03/2010		
01/06/2010		
12/07/2010		
15/12/2010		
Σύνολο		

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα ανωτέρω έξοδα διαφήμισης της εταιρείας ΕΠΕ (τιμ.-2010 και-2010) αφορούν σε παραγωγή video, τα οποία παίζουν μόνο στις οθόνες που βρίσκονται στους χώρους αναμονής της κλινικής και σε ενημερωτικά έντυπα που δεν διανέμονται εκτός της κλινικής, δεν υπόκεινται σε δημοτικό τέλος και κατά συνέπεια αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

Τα λοιπά έξοδα αφορούν τη διοργάνωση εκδηλώσεων και συνεδρίων εντός των Αθηνών, τα οποία πρέπει να αναγνωριστούν ως εκπεστέες δαπάνες.

Επειδή, στην περ. ιδ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «**1.Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων, που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων..... εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων:**

ιδ) Των ποσών των δαπανών διαφημίσεων που βαρύνουν την επιχείρηση κατά το έτος της έκδοσης του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου. Ειδικά τα ποσά των δαπανών, που υπόκεινται σε τέλος διαφημίσεων υπέρ δήμων και κοινοτήτων, δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη της διαφημιζόμενης επιχείρησης, αν δεν αποδεικνύεται η καταβολή του τέλους που αναλογεί με τριπλότυπο είσπραξης του οικείου δήμου ή κοινότητας».

Επειδή, με την υπ' αριθ. 25/2000 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Ν.Σ.Κ.) διαφήμιση θεωρείται κάθε μορφή επικοινωνίας, η οποία έχει ως στόχο την ενίσχυση των εμπορικών συναλλαγών και γενικότερα τον επηρεασμό της κοινής γνώμης προς μια συγκεκριμένη κατεύθυνση. Η

ειδικότερη μορφή και το περιεχόμενο του διαφημιστικού μηνύματος εξαρτώνται από το είδος του προϊόντος ή της υπηρεσίας που διαφημίζεται, από το μέσο, από το κοινό στο οποίο απευθύνεται κ.λ.π. και με το άρθρο 11 του ν. 3587/2007, διαφήμιση είναι κάθε ανακοίνωση που γίνεται στα πλαίσια εμπορικής, βιομηχανικής, βιοτεχνικής ή επαγγελματικής δραστηριότητας με στόχο την προώθηση της διάθεσης αγαθών ή υπηρεσιών.

Επειδή, στο άρθρο 15 του Β.Δ. 24.09/20/10.1958, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 9 του Ν. 2880/2001 ορίζεται ότι:

1. Επιβάλλεται υπέρ των δήμων και κοινοτήτων τέλος για κάθε διαφήμιση που γίνεται με οποιονδήποτε τρόπο και μορφή σε χώρους που βρίσκονται μέσα στα διοικητικά τους όρια. Ο συντελεστής του τέλους καθορίζεται με απόφαση του δημοτικού ή κοινοτικού συμβουλίου, κατά περιοχή και κατηγορία διαφήμισης 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. ...

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.....»

Επειδή, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους επί του ερωτήματος αν μπορεί να θεωρηθεί ότι στην Κατηγορία Δ της παρ. 1 του άρθρου 15 του από 24.9/20.10.1958 Β.Δ/τος (Φ.Ε.Κ. 171Α) εντάσσεται κάθε είδους ενέργεια που πραγματοποιείται σε οποιοδήποτε χώρο (δημόσιο, δημοτικό ή ιδιωτικό) και συνεπάγεται τη μετάδοση μηνύματος οποιασδήποτε μορφής, προοριζόμενου να ενημερώσει το κοινό για την ύπαρξη ή τις ιδιότητες ενός προϊόντος/υπηρεσίας/επιχείρησης, με σκοπό την ενίσχυση των εμπορικών συναλλαγών του, με την υπ' αριθ. 259/2007 γνωμοδότησή του γνωμοδότησε ότι «....Έρεισμα για την υπαγωγή στην κατηγορία Δ διαφημιστικών ενεργειών παρέχεται μόνο από την διατύπωση της διατάξεως της κατηγορίας Δ α. «....Ή με άλλο παρόμοιο τρόπο» με τις αναφερόμενες στην περίπτωση αυτή ενέργειες (ημερολόγια, δώρα, έντυπα κ.λ.π.) Υπό την έννοια αυτή οι αναφερόμενες στο πρώτο ερώτημα, μη προσδιοριζόμενες ειδικότερα διαφημιστικές ενέργειες, μπορούν να υπαχθούν σε τέλος διαφήμισης εφ' όσον γίνονται με παρεμφερείς, ήτοι με έχουσες κοινά χαρακτηριστικά διαφημιστικές ενέργειες, με τις προαναφερόμενες στις υπό στοιχ. α πράξεις.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο αποδέκτης του διαφημιστικού μηνύματος (διευρυμένος, περιορισμένος ή ακόμη και συγκεκριμένος αριθμός δεκτών) αποτελεί κυρίαρχη επιλογή της επιχείρησης που διαφημίζει το προϊόν της, η οποία σταθμίζει τον τρόπο και τα μέσα προβολής του (Ν.Σ.Κ.319/2007).

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός ότι τα video που παίζουν μόνο στις οθόνες που βρίσκονται στους χώρους αναμονής της κλινικής και τα ενημερωτικά έντυπα που δεν διανέμονται εκτός αυτής δεν υπόκεινται σε τέλος διαφήμισης υπέρ Ο.Τ.Α. είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή, στο Τ.Π.Υ.-2010 ως αιτιολογία αναφέρεται «Αμοιβή μας για την παροχή υπηρεσιών ως ιδ. συμφ./2009 για την προβολή της ταινίας ""»

Στο από/2009 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της εκδότριας τους ως άνω τιμολογίου εταιρείας «.....» αναφέρεται ότι «Η, με δαπάνη της, αναλαμβάνει έναντι τηςτη διοργάνωση και διεξαγωγή μιας ειδικής προβολής της κινηματογραφικής ταινίας «.....» στον Πολυκινηματογράφο, (Λεωφόρος Κηφισιάς,, Μαρούσι Αττικής), την οποία θα παρακολουθήσουν προσκεκλημένοι της και της με την επίδειξη των προσκλήσεών τους. Η εν λόγω προβολή θα πραγματοποιηθεί την/2009 στις 06.00 μ.μ στον ως άνω Πολυκινηματογράφο. Η θα αναλάβει, με δική της επιμέλεια, ευθύνη και δαπάνη, τη δημιουργία και την εκτύπωση των σχετικών προσκλήσεων καθώς και τη δημιουργία ενός χάρτινου αυτοστήρικτου stand προβολής προϊόντων (backdrop) για την εν λόγω προβολή, τα οποία αμφότερα θα φέρουν αποκλειστικά και μόνο το λογότυπο της Επίσης, η θα

αναλάβει τη σύνταξη της λίστας των προσκεκλημένων για την ως άνω προβολή, οι οποίοι θα ανέρχονται στους τριακόσιους εξήντα εννιά (369) και συμφωνείται ότι από κοινού θα οριστεί ο αριθμός των καλεσμένων της και της

Επειδή, στο Τ.Π.Υ.-2010 ως αιτιολογία αναφέρεται «ΓΙΑ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΣΑΣ ΩΣ ΧΟΡΗΓΟΣ ΜΕ ΕΚΘΕΣΙΑΚΟ ΧΩΡΟ ΓΙΑ ΠΕΡΙΠΤΕΡΟ 6 τ.μ.»

Επειδή, οι υπό κρίση δαπάνες συνιστούν, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 15 του Β.Δ. 24.09/20/10.1958, διαφημιστικές δαπάνες οι οποίες υπόκεινται σε τέλος διαφήμισης υπέρ Ο.Τ.Α.. Ως εκ τούτου ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επί του 2^{ου} λόγου και 3^{ου} λόγου

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η ελεγκτική αρχή ενήργησε σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας. Ως εκ τούτου, δεν τίθεται θέμα παραβίασης του συνταγματικά κατοχυρωμένου δικαιώματος στην ιδιοκτησία και του άρθρου 1 του Π.Π.Π. της Ε.Σ.Δ.Α. και της αρχής της αναλογικότητας.

Επί του 4^{ου} λόγου

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η έκθεση ελέγχου στερείται νομίμου αιτιολογίας, διότι δεν αιτιολογεί επαρκώς, ως όφειλε, για ποιο λόγο δεν δέχεται τους ισχυρισμούς της.

Επειδή, στην από-2016 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (σελ. 44-46 αιτιολογούνται οι λόγοι για τους οποίους η ελεγκτική αρχή δεν δέχθηκε τους ισχυρισμούς που διατύπωσε η προσφεύγουσα με το με αριθ. πρωτ.-2016 έγγραφό της σε απάντηση του με αριθ. πρωτ.-2016 Σημειώματος Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 και ως εκ τούτου είναι απορριπτέος ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ.-2016 ενδικοφανούς προσφυγής ως εξής:

α) την αποδοχή κατά το μέρος που αφορά τις λογιστική διαφορές:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΠΟΣΟ
6100990000	ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΕΛΕΥΘ. ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ	
6207010000	ΚΤΙΡΙΩΝ ΕΠΙΣΚΕΥΩΝ ΕΓΚΑΤ/ΣΕΩΝ	
ΣΥΝΟΛΟ		

β) την απόρριψη κατά το μέρος που αφορά τις λογιστική διαφορές:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΠΟΣΟ
6207010000	ΚΤΙΡΙΩΝ ΕΠΙΣΚΕΥΩΝ ΕΓΚΑΤ/ΣΕΩΝ	
6402050000	ΕΞΟΔΑ ΣΥΝΕΔΡΙΩΝ –ΔΕΞΙΩΣΕΩΝ	
6402070000	ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒΟΛΗΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΩΝ ΜΕΘΟΔΩΝ	
ΣΥΝΟΛΟ		

Τελικές λογιστικές διαφορές με βάση την παρούσα απόφαση:

Κατόπιν αυτών οι λογιστικές διαφορές με βάση την παρούσα απόφαση επαναπροσδιορίζονται ως ακολούθως:

Λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου	
Μείον λογιστικές διαφορές που διαγράφονται με την παρούσα απόφαση	
Λογιστικές διαφορές βάσει της παρούσας απόφασης	

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

Κέρδη βάσει δήλωσης	
Κέρδη βάσει οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος	
Μείον λογιστικές διαφορές που διαγράφονται με την παρούσα απόφαση	
Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης	

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Διαφορά κύριου φόρου*24%	
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από το Αρμόδιο όργανο, με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).