



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 12/01/2017

Αριθμός απόφασης: 247

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 – Καλλιθέα

**Πληροφορίες** : Θ. Παπαντζίκας

**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 Προϊσταμένου ..... για το

οικ. έτος 2010 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2009) 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:

Α. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή της φορολογικής διάταξης του άρθρου 31 Ν. 2238/94.

Β. 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<sup>ου</sup> λόγου**

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

| ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ   | ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ                           | ΠΟΣΟ |
|---------------|-------------------------------------------------|------|
| 6002990000    | ΛΟΙΠΕΣ ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ |      |
| 6100990000    | ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΕΛΕΥΘ. ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ          |      |
| 6101010000    | ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΤΡΙΤΩΝ               |      |
| 6207010000    | ΚΤΙΡΙΩΝ ΕΠΙΣΚΕΥΩΝ ΕΓΚΑΤ/ΣΕΩΝ                    |      |
| 6402050000    | ΕΞΟΔΑ ΣΥΝΕΔΡΙΩΝ –ΔΕΞΙΩΣΕΩΝ                      |      |
| 6402070000    | ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒΟΛΗΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΩΝ ΜΕΘΟΔΩΝ               |      |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ</b> |                                                 |      |

**α) Επί της λογιστικής διαφοράς του λογ. 6002990000 «Λοιπές παρεπόμενες παροχές και έξοδα προσωπικού»: Ποσού ..... €.**

Από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό ..... € το οποίο αφορά : α) έξοδα ..... € για τη συμμετοχή ανηλίκων τέκνων του προσωπικού σε κατασκηνώσεις και β) έξοδα ..... € για χορήγηση διατακτικών ποσού ..... €, βάσει της ΠΟΛ 1028/2006 σε συνδυασμό με το αρ 45 ν 2238/94 διότι δεν αφορά το κόστος της τροφής που χορηγείται κατά την διάρκεια του ωραρίου εργασίας στους εργαζομένους αλλά συνιστά παροχή με την μορφή δωροεπιταγών από συμβεβλημένα καταστήματα και η οποία σύμφωνα με το αρ 45 παρ 1<sup>α</sup> και β ν 2238/94 αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες για τον οποίο δεν έχουν καταβληθεί οι αναλογούσες ασφαλιστικές εισφορές σύμφωνα με το αρ 31 ν 2238/94.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα έξοδα για συμμετοχή ανηλίκων τέκνων του προσωπικού σε κατασκηνώσεις αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1005/2005 Α.Υ.Ο. στην οποία αναφέρεται ότι «*Τα ποσά που καταβάλλει οικειοθελώς επιχείρηση χάριν του προσωπικού της για κατασκηνώσεις, αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. (Ε. 4439/67/1960)*». Εξάλλου, ως παραγωγικές δαπάνες νοούνται όχι μόνο οι υποχρεωτικές βάσει νόμου ή συμβάσεως αλλά και οι οικειοθελώς καταβαλλόμενες (ΣΤΕ 3580/86).

**Επειδή,** σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1028/17-02-2006 Α.Υ.Ο. (Συμπλήρωση της αρ. ΠΟΛ. 1005/2005 Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών “Εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία”).

«6. *Τα ποσά που καταβάλλει οικειοθελώς επιχείρηση χάριν του προσωπικού της για τη συμμετοχή ανηλίκων τέκνων του προσωπικού σε κατασκηνώσεις εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, εφόσον δηλώνονται ως εισόδημα από το γονέα.*»

**Επειδή,** με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία, από τα οποία να προκύπτει ότι δηλώθηκαν από τους γονείς τα ποσά που καταβλήθηκαν για τη συμμετοχή ανηλίκων τέκνων του προσωπικού της προσφεύγουσας σε κατασκηνώσεις. Ως εκ τούτου ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο φορολογικός έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τις δαπάνες των διατακτικών τροφής που χορηγήθηκαν στο προσωπικό της εταιρείας, καθόσον στην παρ. 1, του άρθρου 45 του ΚΦΕ αναφέρεται ότι στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες περιλαμβάνεται και η αξία των χορηγούμενων διατακτικών για την αγορά από συμβεβλημένα καταστήματα, με την εξαίρεση των διατακτικών τροφής για εργαζόμενους, μέχρι ποσού έξι (6) ευρώ ανά διατακτική (βλέπε και Πολ. 1016/2005). Επικαλείται επίσης την ΠΟΛ 1036/2006.

**Επειδή,** στην παρ. 1 του άρθρου 45 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«1. *Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι το εισόδημα που προκύπτει κάθε ένα οικονομικό έτος από μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδόματα, συντάξεις και γενικά από κάθε παροχή που χορηγείται περιοδικά με οποιαδήποτε μορφή, είτε σε χρήμα είτε σε είδος ή άλλες αξίες για παρούσα ή προηγούμενη υπηρεσία ή για οποιαδήποτε άλλη αιτία, το οποίο αποκτάται από μισθωτούς γενικά και συνταξιούχους.*

*Ομοίως, εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες θεωρείται και το εισόδημα που αποκτούν οι δικηγόροι ως πάγια αντιμισθία για την παροχή νομικών υπηρεσιών, καθώς και το εισόδημα που αποκτούν οι ξεναγοί οι οποίοι υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 37 του ν.1545/1985 (ΦΕΚ 91 Α').*

*Ειδικότερα, στα εισοδήματα αυτά περιλαμβάνονται και οι ακόλουθες παροχές:*

**α)** *η αξία των αγαθών που αντιπροσωπεύουν οι χορηγούμενες «δωροεπιταγές»,*

**β)** *η αξία των χορηγούμενων διατακτικών για την αγορά αγαθών από συμβεβλημένα καταστήματα, με την εξαίρεση των διατακτικών τροφής για εργαζόμενους μέχρι ποσού 6 (έξι) ευρώ ανά διατακτική,»*

**Επειδή**, στην περ. α' 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: .....**

**α)των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία περιλαμβάνονται:**

**αα) Τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής του προσωπικού, εφόσον έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του Ι.Κ.Α. ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού, εκτός αν από την κείμενη νομοθεσία προβλέπεται μερική ή ολική απαλλαγή από την υποχρέωση για την καταβολή εισφορών.΄»**

**Επειδή**, στην παρ. 15 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «**Ποσά που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις οικειοθελώς σε εργαζομένους της πλην των περιπτώσεων που περιλαμβάνονται στο άρθρο αυτό, και δεν αφορούν αμοιβές ή αποζημιώσεις αυτών για άμεση ανταπόδοση παρεχόμενης υπηρεσίας ή δεν προκύπτει από διάταξη νόμου ο υποχρεωτικός χαρακτήρας τους, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.**»

**Επειδή**, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίσθηκαν τιμολόγια επιχειρήσεων supermarkets με αιτιολογία «διατακτικές αγοράς εμπορευμάτων από τα καταστήματά μας». Εντούτοις, δεν προσκομίσθηκαν περαιτέρω κρίσιμα στοιχεία, όπως καταστάσεις με τα ονόματα αυτών στους οποίους χορηγήθηκαν οι διατακτικές και η αξία των διατακτικών που έλαβε ο καθένας, προκειμένου να διαπιστωθεί αν αυτές χορηγήθηκαν πράγματι στο προσωπικό της προσφεύγουσας, αν αυτές χρησιμοποιήθηκαν για την αγορά τροφίμων ή άλλων εμπορευμάτων καθώς και αν υπερβαίνουν το προβλεπόμενο από το νόμο όριο των 6,00 €.

**Επειδή**, σύμφωνα με την επικαλούμενη από την προσφεύγουσα ΠΟΛ. 1036/2006 εγκ. του Υπ. Οικ. «.....τα ποσά που καταβάλλουν οικειοθελώς οι επιχειρήσεις σε εργαζομένους τους ή σε τρίτους δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, με εξαίρεση τις περιπτώσεις που αναφέρονται περιοριστικά στο άρθρο 31 του Ν. 2238/1994, τις αμοιβές ή αποζημιώσεις που παρέχονται στους εργαζόμενους για την άμεση ανταπόδοση παρεχόμενης υπηρεσίας και όταν η καταβολή είναι υποχρεωτική από διάταξη νόμου. Επομένως, τα ποσά που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις στους εργαζόμενους οικειοθελώς για παιδικούς και βρεφονηπιακούς σταθμούς για τη φύλαξη των τέκνων τους, για επιμόρφωσή τους, για δωροεπιταγές και διατακτικές αγοράς αγαθών, για ασφάλιστρα ομαδικής ασφάλισης ζωής και μέχρι 1.500 € για κάθε εργαζόμενο - ασφαλισμένο και λοιπές αμοιβές που σχετίζονται με την παρεχόμενη από αυτούς υπηρεσία, εξακολουθούν να αναγνωρίζονται ως δαπάνες που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους.»

**Επειδή**, εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι οι δαπάνες που αναφέρονται στην ως άνω εγκύκλιο, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται και οι διατακτικές, αναγνωρίζονται μόνο εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις που τίθενται από το νόμο.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός ότι η υπό κρίση δαπάνη είναι εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

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

Από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό ..... € το οποίο αφορά στη λήψη υπηρεσιών από ελεύθερο επαγγελματία (δημοσιογράφο) καθόσον, αφ' ενός μεν στα εκδοθέντα παραστατικά (Α.Π.Υ.) δεν προσδιορίζονται επακριβώς οι παρασχεθείσες υπηρεσίες και αφετέρου 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).

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα έξοδα αυτά αφορούν αμοιβές δημοσιογράφου στον οποίο ανέθεσε με την από ...../2005 σύμβαση παροχής ανεξαρτήτων υπηρεσιών (Σχετ. 4 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,** 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 ελεύθεριο 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,** στην υπό κρίση περίπτωση εκδόθηκαν τα προσήκοντα φορολογικά στοιχεία (χειρόγραφες Α.Π.Υ. από ελεύθερο επαγγελματία (δημοσιογράφος) κατονομαζόμενο στην παράγραφο 1 του άρθρου 45 του Ν.Δ.3323/1955 (μετέπειτα άρθρου 48 ν. 2238/1994) στις οποίες ως αιτιολογία αναγράφεται «παροχή δημοσιογραφικών υπηρεσιών μηνός.....», αναγράφεται επίσης η επωνυμία η διεύθυνση το επάγγελμα και ο αριθμός φορολογικού μητρώου του πελάτη, ήτοι της προσφεύγουσας, καθώς και το ποσό της αμοιβής αριθμητικώς και ολογράφως.

**Επειδή,** οι ως άνω αποδείξεις έχουν το υπό του νόμου προβλεπόμενο περιεχόμενο, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η συγκεκριμένη δαπάνη αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα γίνεται αποδεκτός.

**γ) Επί της λογιστικής διαφοράς του λογ. 6101010000 «Αμοιβές και έξοδα διαφόρων τρίτων»: Ποσού ..... €.**

Από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό ..... € το οποίο αφορά έξοδα διοικητικής υποστήριξης και λοιπές εργασίες διότι έγιναν από ελευθεριότητα, δεν εξυπηρετούν λειτουργικές ανάγκες της επιχείρησης και δεν συμβάλλουν στην αύξηση της παραγωγικότητά της (Άρθρο 31 ν 2238/94. Σ.τ.Ε 3727/90, 1823/94, 1293/88), καθώς και διότι στα εν λόγω τιμολόγια δεν προσδιορίζεται επαρκώς το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας (ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ), ο τρόπος υπολογισμού του κόστους αυτής, ώστε να μπορεί να ελεγχθεί η

συμφωνία σε συνδυασμό με την κοστολόγηση των υπηρεσιών αυτών με αποτέλεσμα να αμφισβητείται η παραγωγικότητα των δαπανών αυτών.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα συγκεκριμένα τιμολόγια αφορούν την αμοιβή του Γενικού Διευθυντή της εταιρείας, βάσει της από ...../2009 σύμβασης παροχής υπηρεσιών με την «.....Ο.Ε.» (Σχετ.5 ενδικοφανούς προσφυγής). Προσάγει επίσης την θεωρημένη από τη Δ.Ο.Υ. .... στις ...../2009 κατάσταση συμφωνητικών άρθρου 8 & 16 Ν.1882/90, όπου έχουμε περιλάβει και αυτό το συμφωνητικό, το πρακτικό ΔΣ Νο .....2006 καθώς και δείγμα τιμολογίου της εταιρείας ..... Ο.Ε.

Το αντικείμενο της σύμβασης ορίζεται στο άρθρο 2 και είναι η παροχή προς την εταιρεία υπηρεσιών γενικής διεύθυνσης, παροχής χρηματοοικονομικών και επενδυτικών συμβουλών, συντονισμού των λειτουργιών της εταιρείας, την παροχή συμβουλών και οικονομικής διαχείρισης, την έρευνα αγοράς και την εκπόνηση επενδυτικών και αναπτυξιακών σχεδίων και πολλές άλλες που αναφέρονται αναλυτικά στην προσαγόμενη σύμβαση και τις οποίες η εταιρεία του ..... Κατά συνέπεια, οι υπηρεσίες που παρείχε στην εταιρεία ο ..... ως Γενικός Διευθυντής προσδιορίζονται σαφώς και επακριβώς στη σύμβαση του, οι δε αντίθετοι ισχυρισμοί του φορολογικού ελέγχου είναι αβάσιμοι.

**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,** στο προσκομισθέν με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αντίγραφο του με αριθ. ....-2009 Τ.Π.Υ., ως αιτιολογία αναφέρεται «υποστήριξη της διοίκησης της εταιρείας» χωρίς να γίνεται επ' αυτού αναφορά της επικαλούμενης από την προσφεύγουσα σύμβασης.

Εξάλλου στο άρθρο 2 της ως άνω σύμβασης δεν γίνεται αναλυτική περιγραφή του είδους των υπηρεσιών που αναλαμβάνει να παράσχει η «..... Ο.Ε.», συγκεκριμένα αναφέρονται τα εξής:

**«2. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ**

Η «Ανάδοχος» αναλαμβάνει κατά το χρόνο ισχύος της παρούσας το έργο της παροχής προς την εργοδότηρια υπηρεσιών γενικής διεύθυνσης όπως και των κατά περίπτωση αναγκαίων χρηματοοικονομικών και επενδυτικών συμβουλών.

Ειδικότερα, το ανατιθέμενο δια της παρούσας έργο περιλαμβάνει ενδεικτικά τις παρακάτω υπηρεσίες:  
- Γενική διεύθυνση και συντονισμός των λειτουργιών της εργοδότης και εν γένει του Ομίλου .....  
- Παροχή συμβουλών οικονομικής διαχείρισης.  
- Έρευνα αγοράς και εκπόνηση επενδυτικών και αναπτυξιακών σχεδίων.  
- Καθορισμός πολιτικών αξιοποίησης και εκπαίδευσης ανθρωπίνου δυναμικού.  
- Διαμόρφωση και επικαιροποίηση εμπορικής και τιμολογιακής πολιτικής.  
- Σχεδιασμός των απαιτούμενων ενεργειών προώθησης των υπηρεσιών της Εργοδότης.»

**Επειδή,** «όταν δικαιολογητικό για την έκπτωση παραγωγικής δαπάνης της επιχείρησης είναι τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών που έχει εκδοθεί από άλλον επιτηδευματία, η τυχόν αοριστία της περιγραφής σ' αυτό των παρασχεθεισών υπηρεσιών δεν εμποδίζει την έκπτωσή τους, εφόσον η αοριστία αυτή καλύπτεται από αναφορά που γίνεται στο ίδιο τιμολόγιο σε έγγραφη (προϋπάρχουσα ή ταυτόχρονη) σύμβαση των μερών από την οποία προκύπτει ακριβώς η αιτιολογία της δαπάνης και μπορεί να ελεγχθεί η παραγωγικότητα και το αληθές αυτής.» ΣτΕ 46/2006.

Περαιτέρω με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσάγονται στοιχεία όπως αναφορές, καταστάσεις από τις οποίες να προκύπτει η παροχή συγκεκριμένων υπηρεσιών και αν αυτές αφορούν μόνο την προσφεύγουσα ή εν γένει τον όμιλο ....., με αποτέλεσμα με αποτέλεσμα να είναι αδύνατος ο έλεγχος της παραγωγικότητας της δαπάνης.

Ως εκ δεν υφίστανται οι προϋποθέσεις έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα της εν λόγω δαπάνης και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι απορριπτός ως αβάσιμος.

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

Από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίστηκε 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. Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα έξοδα ποσού ..... Ευρώ έγιναν για την επισκευή-αντικατάσταση των δαπέδων που είχαν φθαρεί εντός του κτιρίου της κλινικής ....., με βάση την από ...../2009 σύμβαση αντικατάστασης δαπέδων προϋπολογισμού ..... Ευρώ με την εταιρεία «.....», αντίγραφο της οποίας προσάγεται θεωρημένο από τη Δ.Ο.Υ ..... στις ...../2009 (Σχ. 7 ενδικοφανούς προσφυγής). Προσάγονται επίσης τα τιμολόγια της εταιρείας «.....» υπ' αρ. ...., ...., .... και .... του 2009, που εκδόθηκαν σε εκτέλεση της σύμβασης αυτής και αναφέρουν ότι αφορούν αντικατάσταση δαπέδων.

**Επειδή,** από τα προσαγόμενα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή στοιχεία και συγκεκριμένα από τη σχετική σύμβαση μεταξύ της προσφεύγουσας και της επιχείρησης «.....», καθώς και τα αντίγραφα των εκδοθέντων από την επιχείρηση αυτή τιμολογίων συνολικής αξίας ..... €, επί των οποίων γίνεται αναφορά στη σχετική σύμβαση, προκύπτει ότι οι εκτελεσθείσες εργασίες αφορούν στην αντικατάσταση δαπέδων διαφόρων χώρων του κτιρίου του νοσοκομείου της προσφεύγουσας.

**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 στοιχεία, 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 βελτιώσεως, 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**, 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 είναι εκπεστές από τα ακαθάριστα έσοδα στη χρήση που πραγματοποιήθηκαν γίνεται αποδεκτός.

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

Από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό ..... € που αφορά διάφορες δαπάνες δεξιώσεων και παρεμφερών εκδηλώσεων για τις οποίες δεν κατονομάζονται οι λήπτες των υπηρεσιών και δεν κατέστη δυνατό να διαπιστωθεί αν έγιναν για τους σκοπούς της επιχείρησης ή καταβλήθηκαν από ελευθεριότητα και για τις οποίες δεν έχει αποδοθεί το αναλογούν δημοτικό τέλος διαφήμισης (2%) (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:

|               |  |  |
|---------------|--|--|
| 08/04/2009    |  |  |
| 20/07/2009    |  |  |
| 01/08/2009    |  |  |
| 01/09/2009    |  |  |
| 20/10/2009    |  |  |
| <b>Σύνολο</b> |  |  |

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. 8 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».

Επίσης επικαλείται την ΠΟΛ 1036/2006, σύμφωνα με την οποία:

«ζ. Με τις διατάξεις της νέας περίπτωσης ω' προβλέπεται, ότι από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εκπίπτουν τα ποσά που καταβάλλουν για την οργάνωση ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων του προσωπικού τους ή των πελατών τους, τα οποία αφορούν την ενημέρωσή τους σε θέματα στρατηγικής των επιχειρήσεων, οριοθέτησης μελλοντικών στόχων, εισαγωγής νέων προϊόντων στην αγορά κλπ. Για την αναγνώριση της δαπάνης αυτής, οι εκδηλώσεις θα πρέπει να πραγματοποιούνται στο νομό που εδρεύει η επιχείρηση ή σε άλλο μέρος στο οποίο λειτουργεί υποκατάστημά της. Περιπτώσεις δαπανών που εμπίπτουν στην περίπτωση αυτή είναι τα έξοδα διοργάνωσης (μίσθωση χώρου, οπτικοακουστικό υλικό, ενημερωτικά έντυπα που διανέμονται στους συμμετέχοντες κατά την παρουσίαση, ομιλία), σίτισης και διαμονής του προσωπικού ή των πελατών κατά την διάρκεια της εκδήλωσης, μετακίνησής τους από και προς το χώρο της εκδήλωσης κλπ. Τονίζεται, ότι οι δαπάνες διοργάνωσης συνεδρίων ανεξάρτητα από την περιοχή που πραγματοποιούνται δεν εμπίπτουν στις διατάξεις της περίπτωσης αυτής και κατά συνέπεια, οι δαπάνες



αυτές αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, όπως αυτό ίσχυε με τους διενεργούμενους ελέγχους από τα ελεγκτικά κέντρα (1002524/11628πε/Β0012/11.1.2006 έγγραφό μας). Επίσης, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων οι δαπάνες διοργάνωσης εκθέσεων για την προβολή των προϊόντων της επιχείρησης ανεξάρτητα από την περιοχή που πραγματοποιούνται αυτές.»

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

Στο Νο .....-2009 Τ.Π.Υ. ως αιτιολογία αναφέρεται «ΕΝΘΕΣΗ ΣΤΗΝ ΣΥΝΕΔΡΙΑΚΗ ΤΣΑΝΤΑ ΜΕ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΣΤΟ 5<sup>ο</sup> ΠΑΝΕΛΛΗΝΙΟ ΣΥΝΕΔΡΙΟ ΔΙΑΔΗΜΟΤΙΚΟΥ ΔΙΚΤΥΟΥ ΥΓΕΙΑΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ ΟΤΑ (3-4 ΑΠΡΙΛΙΟΥ) ΠΕΙΡΑΙΑΣ»

Στο Νο .....-2009 Τ.Π.Υ. ως αιτιολογία αναφέρεται «ΧΟΡΗΓΙΕΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΚΤΙΚΗΣ ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΗΣ» και στην επισυναπτόμενη σ' αυτό ΦΟΡΜΑ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑΣ ΧΟΡΗΓΙΑΣ του Πανελλήνιου Παιδιατρικού Συνεδρίου

«Οφέλη χορηγού εταιρείας:

- Εκθεσιακός χώρος 6 τ.μ.
- Προτεραιότητα στην επιλογή εκθεσιακού χώρου βάσει της χορηγικής συμμετοχής και της ημερομηνίας επιβεβαίωσης
- Λογότυπο στον ιστότοπο του συνεδρίου με άμεση διασύνδεση στην ιστοσελίδα της χορηγού εταιρείας
- Αναφορά της χορηγού εταιρείας στην ενότητα "Χορηγοί", κατηγορία "Υποστηρικτές" του τελικού προγράμματος του συνεδρίου
- Φιλοξενία λογότυπου της χορηγού εταιρείας σε κεντρικό banner που θα τοποθετηθεί στο χώρο της γραμματείας.»

Στο Νο .....-2009 Τ.Π.Υ. ως αιτιολογία αναφέρεται «Ενοικίαση ηχητικού συστήματος για live αναμεταδόσεις στο 7<sup>ο</sup> κολποσκοπικό σεμινάριο»

Στο Νο .....-2009 Τ.Π.Υ. ως αιτιολογία αναφέρεται «ΓΙΑ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΣΑΣ ΩΣ ΧΟΡΗΓΟΣ ΣΤΟ 11<sup>ο</sup> ΠΑΝΕΛΛΗΝΙΟ ΣΥΝΕΔΡΙΟ ΜΑΙΕΥΤΙΚΗΣ & ΓΥΝΑΙΚΟΛΟΓΙΑΣ»

Στο Νο .....-2009 Τ.Π.Υ. ως αιτιολογία αναφέρεται «ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΣΤΟ 11<sup>th</sup> ESPRAS ΡΟΔΟΣ, .....-/2009

Και στη συνημμένη ΑΙΤΗΣΗ ΠΡΟΜΗΘΕΙΑΣ «συμμετοχή με λογότυπο και έντυπα σε τσάντα στο 11<sup>ο</sup> Συνέδριο Ευρωπαϊκού Τμήματος Διεθνούς Εταιρείας Πλαστικής Επανορθωτικής κ' Αισθητικής Χειρουργικής ...../2009 , Ρόδος»

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

«i) 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, και

ii) η δαπάνη μίσθωσης οπτικοακουστικών μέσων (μηχανημάτων προβολής εικόνων) για την προβολή, στο πλαίσιο του ιατρικού συνεδρίου, ενημερωτικών διαφανειών για την επιστημονική ενημέρωση των συμμετεχόντων ιατρών για τα εν κυκλοφορία φάρμακά της, καθώς και κάθε διαφημιστική πράξη που γίνεται με δώρα, έντυπα, κάθε είδους παραστάσεις ή λέξεις σε αυτοκόλλητα ή είδη με διαφημιστικές παραστάσεις ή λέξεις ή με άλλο παρόμοιο τρόπο, που πραγματοποιούνται από αυτήν στα πλαίσια συμμετοχής της σε ιατρικά συνέδρια/εκδηλώσεις υπόκεινται σε τέλος διαφήμισης υπέρ Ο.Τ.Α..»

**Επειδή**, οι υπό κρίση δαπάνες συνιστούν, κατά την έννοια των προαναφερόμενων διατάξεων, διαφημιστικές δαπάνες οι οποίες υπόκεινται σε τέλος διαφήμισης υπέρ Ο.Τ.Α.. Ως εκ τούτου ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

**στ) Επί της λογιστικής διαφοράς του λογ. 6402070000 «έξοδα προβολής και λοιπών μεθόδων»:**

**Ποσού ..... €.**

Από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίσθηκε 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 αναγνωρίσθηκε για έκπτωση το ποσό που αναφέρεται στις ακόλουθες εγγραφές:

|            |               |  |
|------------|---------------|--|
| 04/06/2009 |               |  |
| 01/08/2009 |               |  |
| 04/09/2009 |               |  |
|            | <b>Σύνολο</b> |  |

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι όλα τα ανωτέρω έξοδα διαφήμισης που 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.

**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.

#### **Επί του 2<sup>ου</sup> λόγου και 3<sup>ου</sup> 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<sup>ου</sup> 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           |      |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ</b> |                                        |      |

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

| ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ   | ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ                           | ΠΟΣΟ |
|---------------|-------------------------------------------------|------|
| 6002990000    | ΛΟΙΠΕΣ ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ |      |
| 6101010000    | ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΤΡΙΤΩΝ               |      |
| 6402050000    | ΕΞΟΔΑ ΣΥΝΕΔΡΙΩΝ –ΔΕΞΙΩΣΕΩΝ                      |      |
| 6402070000    | ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒΟΛΗΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΩΝ ΜΕΘΟΔΩΝ               |      |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ</b> |                                                 |      |

**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 ..... *25%       |  |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% |  |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>            |  |

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).