



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Θεσσαλονίκη, 4/11/2016

Αριθμός απόφασης 1328

Τμήμα Α8 - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333246

ΦΑΞ : 2313333258

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 άρθρου 59 του πδ 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

- ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».
- η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».
- θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- ι. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, κατά της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, καθώς και κατά της υπ' αρ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 4 Ν. 2523/97, διαχειριστικής περιόδου 01/07/2008-30/06/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης.
4. Την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, καθώς και την υπ' αρ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 Ν. 2523/97, διαχειριστικής περιόδου 01/07/2008-30/06/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», **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 με αριθμό προσαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας φόρος εισοδήματος ποσού 8.390,07€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 10.068,08€, ήτοι συνολικό ποσό **18.458,15€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/07/2008-30/06/2009 (οικονομικό έτος 2009), σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 113 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), των άρθρων 2, 23, 25, 28, 30, 34 37 & 72 του Ν. 4174/13 (Κ.Φ.Δ.) καθώς και των άρθρων 1 & 2 του Ν.2523/1997.

- Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 4 του Ν 2523/97** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας πρόστιμο ύψους **300,00€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/07/2008-30/06/2009 (οικονομικό έτος 2009), λόγω μη τήρησης του ειδικού βιβλίου του άρθρου 45 του Ν. 2859/2000, παράβαση, η οποία επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 48 του Ν. 1642/1986 έτσι όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 4 του Ν. 2523/1997.

Δυνάμει της με αριθμό εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, διενεργήθηκε έλεγχος στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας επιχείρησης, για τη διαχειριστική περίοδο 01/07/2008-30/06/2009, σύμφωνα με τις διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1072/2011.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν μεταξύ άλλων και οι ακόλουθες **Λογιστικές διαφορές** (δαπάνες μη αναγνωριζόμενες προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας επιχείρησης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 2238/94):

ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΠΟΣΟ
<u>Λογ/μός 62.03.00 «Τηλεφωνικά – Τηλεγραφικά»</u> Στον εν λόγω λογαριασμό περιλαμβάνονται δαπάνες κινητής τηλεφωνίας ποσού 288,01 ευρώ, εκ των οποίων ποσοστό 50% δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ήτοι $288,01 \times 50\% = 144,01$ (άρθρο 31§1ψ του ν. 2238/94)	144,01€
<u>Λογ/μός 62.04.21 «Ενοίκια μίσθωσης Leasing»</u> Από τον εν λόγω λογαριασμό εξαιρέθηκαν δαπάνες για μίσθωση Ε.Ι.Χ. σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 31§1β του ν. 2238/94. Συγκεκριμένα: Κάτω από 1600κ.ε $24.339,49 \times 40\% = 9.735,80\text{€}$. Ποσό ύψους 348,96€ συμπεριλαμβάνεται στις λογιστικές διαφορές της δήλωσης.	9.735,80€
<u>Λογ/μός 62.05.01 «Ασφάλιστρα μεταφορικών μέσων»</u> Από τον εν λόγω λογαριασμό εξαιρέθηκαν δαπάνες για ασφάλιστρα μεταφορικών μέσων σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 31§1β του ν. 2238/94. Συγκεκριμένα: Κάτω από 1600κ.ε $11965,06 \times 40\% = 4.786,02\text{€}$. Πάνω από 1600κ.ε $102,37 \times 75\% = 76,77\text{€}$. Ολόκληρο το ποσό συμπεριλαμβάνεται στις λογιστικές διαφορές της δήλωσης.	4.862,80€
<u>Λογ/μός 62.07.03 «Επισκευή μεταφορικών μέσων»</u> Από τον εν λόγω λογαριασμό εξαιρέθηκαν δαπάνες για επισκευή μεταφορικών μέσων σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 31§1β του ν. 2238/94. Συγκεκριμένα: Κάτω από 1600κ.ε $6.816,27 \times 40\% = 2.726,50\text{€}$. Πάνω από 1600κ.ε $551,54 \times 75\% = 413,73\text{€}$.	3.140,24€
<u>Λογ/μός 62.03.00 «Τέλη κυκλοφορίας επιβατηγών αυτοκινήτων»</u> Από τον εν λόγω λογαριασμό εξαιρέθηκαν δαπάνες για τέλη κυκλοφορίας επιβατηγών αυτοκινήτων σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 31§1β του ν. 2238/94. Συγκεκριμένα: Κάτω από 1600κ.ε $2.901,00 \times 40\% = 1.160,40\text{€}$. Πάνω από 1600κ.ε $558 \times 75\% = 418,50\text{€}$. Ποσό ύψους 1.502,74€ συμπεριλαμβάνεται στις λογιστικές διαφορές της δήλωσης.	1.578,90€
<u>Λογ/μός 63.98.09 «Φ.Π.Α. μη εκπιπτόμενος -»</u>	3.356,60€

Από τον εν λόγω λογαριασμό εξαιρέθηκε ένα μέρος μη εκπιπτόμενου Φ.Π.Α που αντιστοιχεί σε δαπάνες αυτοκινήτων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 31§1β του ν. 2238/94. Συγκεκριμένα: Κάτω από 1600κ.ε $8.156,65 \times 40\% = 3.262,66\text{€}$. Πάνω από 1600κ.ε $104,80 \times 75\% = 78,60\text{€}$. Επιπλέον ποσό 15,34 αφορά μη εκπιπτόμενο ΦΠΑ εξόδων φιλοξενίας, ο οποίος δεν εκπίπτει στο σύνολό του. Ολόκληρο το ποσό συμπεριλαμβάνεται στις λογιστικές διαφορές της δήλωσης.	
<u>Λογ/μός 63.04.02 «ΕΤΑΚ»</u> Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15§3 του Ν. 3634/2008, το ενιαίο τέλος ακινήτων δεν λαμβάνεται υπόψιν για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων. Ολόκληρο το ποσό συμπεριλαμβάνεται στις λογιστικές διαφορές της δήλωσης.	3.119,47
<u>Λογ/μός 64.02.06 «Έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας»</u> Το σύνολο σχεδόν του ως άνω λογαριασμού, αφορά δαπάνες για έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας τα οποία δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και προστέθηκαν ως λογιστική διαφορά, ανεξαρτήτως του σκοπού για τον οποίο αυτές πραγματοποιήθηκαν (ΠΟΛ 1057 /07).	6.315,26€
<u>Λογ/μός 64.02.07 «Έξοδα προβολής με άλλες μεθόδους»</u> Στο ανωτέρω κονδύλιο περιέχονται δαπάνες προώθησης. Σύμφωνα με και της ΠΟΛ. 1029/06, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και προστίθεται ως λογιστική διαφορά η δαπάνη που πραγματοποιείται για αγορά δώρων, τα οποία στη συνέχεια προσφέρει δωρεάν μετά από κλήρωση σε πωλητές εργαζόμενους άλλης εταιρίας, η οποία είναι πελάτης της.	1.500,00€
<u>Λογ/μός 66.03.00 «Αποσβέσεις επιβατικών αυτοκινήτων»</u> Από τον εν λόγω λογαριασμό εξαιρέθηκε ένα μέρος των αποσβέσεων που υπολογίστηκαν στα επιβατικά αυτοκίνητα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 31§1β του ν. 2238/94. Συγκεκριμένα: Κάτω από 1600κ.ε $34.356,25 \times 40\% = 13.742,50\text{€}$. Πάνω από 1600κ.ε $6.689,00 \times 75\% = 5.016,75\text{€}$. Ποσό ύψους 9.257,82€ συμπεριλαμβάνεται στις λογιστικές διαφορές της δήλωσης.	18.759,25€
<u>Λογ/μός 81-00-00-"Φορολογικά Πρόστιμα και Προσαυξήσεις"</u> Αφορά πρόστιμα και προσαυξήσεις που δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης (άρθρο 31§1^ε του ν. 2238/94). Ολόκληρο το ποσό συμπεριλαμβάνεται στις λογιστικές διαφορές της δήλωσης.	1,52€
<u>Λογ/μός 81-00-02" ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΟΚ"</u> Ολόκληρο το ποσό συμπεριλαμβάνεται στις λογιστικές διαφορές της δήλωσης.	80,00€
<u>Λογ/μός 82-00-01 «ΙΚΑ οφειλες. προηγούμενων χρήσεων»</u> Προστίθεται ως λογιστική διαφορά η προσαύξηση λόγω εκπρόθεσμης καταβολής εργοδοτικών εισφορών	1.940,14€
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	54.533,98€

ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΔΗΛΩΣΗΣ	-22. 529,91€
<u>ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ</u>	32.004,07€

Ο έλεγχος, ολοκληρώνοντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της ΠΟΛ 1072/2011, για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 01/07/2008-30/06/2009 έκρινε τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας επιχείρησης, **ακριβή και επαρκή**, προσδιορίζοντας τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης λογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 & 31 του Ν. 2238/1994.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν, άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τον ακόλουθο λόγο:

Οι προσβαλλόμενες πράξεις προέβησαν σε εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου και των εγκυκλίων διατάξεων.

- ο Όσον αφορά τις λογιστικές διαφορές, που προέκυψαν από τις δαπάνες των Ε.Ι.Χ. (λογ. 62.05.01, 62.07.03, 66.03.00, 66.33.00) η εταιρία ισχυρίζεται ότι το σύνολο των δαπανών αυτών αφορούν παραγωγικές δαπάνες της επιχείρησης, οι οποίες έγιναν στα πλαίσια εφαρμογής ενός προγράμματος που καταρτίστηκε από την μητρική εταιρία και υλοποιήθηκε από την προσφεύγουσα. . Πιο συγκεκριμένα, δύο αυτοκίνητα διατίθενται για test drive – ένα αφορά φορτηγό αυτοκίνητο και τα υπόλοιπα 17 Ε.Ι.Χ. χρησιμοποιούνται ως αυτοκίνητα αντικατάστασης).
- ο Όσον αφορά τις λογιστικές διαφορές που αφορούν τα έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας (λογ. 64.02.06) η προσφεύγουσα επιχείρηση ισχυρίζεται ότι στο σύνολό τους αφορούν παραγωγικές δαπάνες της επιχείρησης, που κακώς δεν εκπέσθηκαν. Οι συγκεκριμένες δαπάνες αφορούσαν μικροέξοδα της επιχείρησης όπως αγορά αναψυκτικών, καφέδων και νερών, τα οποία η εταιρία προσέφερε δωρεάν στο προσωπικό και στους πελάτες της. Προς απόδειξη των ανωτέρω η προσφεύγουσα προσάγει συγκεντρωτική κατάσταση των δαπανών καθώς και τα αντίστοιχα παραστατικά. Επιπλέον, προς επίρρωση του εν λόγω ισχυρισμού η προσφεύγουσα επικαλείται την υπ' αρ. 3325/2015 απόφαση του ΣτΕ.
- ο Όσον αφορά τις λογιστικές διαφορές που αφορούν τα έξοδα προβολής (λογ. 64.02.07), η προσφεύγουσα επιχείρηση ισχυρίζεται ότι η εν λόγω δαπάνη αφορούσε διαφήμιση της εταιρίας στο γήπεδο με μίσθωση συγκεκριμένου χώρου (σχετ. το υπ' αρ.Τ.Π.Υ. , το οποίο και προσάγεται) και όχι δώρα τα οποία διατέθηκαν με κλήρωση. Η διαφήμιση ωστόσο δεν έγινε στο συγκεκριμένο χώρο λόγω ακαταλληλότητας αυτού.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής του νόμου και των εγκυκλίων διατάξεων.

- Όσον αφορά τις λογιστικές διαφορές που αφορούν τις δαπάνες των Ε.Ι.Χ. της επιχείρησης.
 - **Επειδή**, το άρθρο **31§1β του Ν. 2238/94**, όπως ίσχυε την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο ορίζει ότι: « Οι δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων και μισθωμάτων που καταβάλλονται σε εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης με κυλινδρισμό κινητήρα μέχρι χίλια εξακόσια (1.600) κυβικά εκατοστά" που έχουν στην κυριότητά τους οι επιχειρήσεις ή που έχουν μισθωμένα από τρίτους, εκπίπτουν μέχρι εξήντα τοις εκατό (60%) του συνολικού ύψους αυτών, εφόσον χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης. Για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού εκπίπτει, με τις ίδιες προϋποθέσεις, ποσοστό μέχρι είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) των πιο πάνω δαπανών. Ο περιορισμός αυτός δεν εφαρμόζεται στις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εκμίσθωση επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, καθώς και στις επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν τα αυτοκίνητά τους αποκλειστικά για την εκπαίδευση υποψηφίων οδηγών».
 - **Επειδή**, οι αντιπροσωπείες αυτοκινήτων, δεν εμπίπτουν στις εξαιρέσεις που ορίζει ο νόμος ρητά και περιοριστικά (σχολές οδηγών, εταιρίες μίσθωσης Ε.Ι.Χ.).
 - **Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση ορθώς ο φορολογικός έλεγχος εξαίρεσε από τις εκπιπτόμενες δαπάνες της χρήσης ποσοστό 40% των δαπανών ΕΙΧ αυτοκινήτων με κυλινδρισμό κινητήρα μέχρι χίλια εξακόσια (1.600) κυβικά εκατοστά και ποσοστό 75% των δαπανών ΕΙΧ αυτοκινήτων με κυλινδρισμό κινητήρα πάνω από χίλια εξακόσια(1.600) κυβικά εκατοστά, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω διάταξης.
 - **Επειδή**, ο φορολογικός έλεγχος δεν εξαίρεσε δαπάνες, πέραν των ποσοστών που ορίζονται από τη διάταξη του άρθρου 31§1β του Ν. 2238/94, έτσι ώστε να τίθεται θέμα τεκμηρίωσης εκ μέρους του της μη παραγωγικότητας των δαπανών αυτών.
- Όσον αφορά τις λογιστικές διαφορές που αφορούν τις δαπάνες για έξοδα υποδοχής φιλοξενίας.
 - **Επειδή**, στο άρθρο **65 του Ν. 4174/2013**, αναφορικά με το βάρος της απόδειξης, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

- **Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **31§1 του Ν. 2238/94**: «Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν «βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο» εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων: α) των γενικών εξόδων διαχείρισης..... ιη) Των εξόδων για διοικητική υποστήριξη, οργάνωση, αναδιοργάνωση και για υπηρεσίες γενικά που παρέχονται στην επιχείρηση από επιχειρήσεις που ανήκουν στον ίδιο ημεδαπό ή αλλοδαπό όμιλο ή και από τρίτους για σκοπούς που σχετίζονται με τα γενικότερα συμφέροντα του ομίλου. Τα έξοδα αυτά εκπίπτουν εφόσον και στο βαθμό που η πραγματοποίησή τους συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος για την επιχείρηση μ) 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**, από την νομολογία έχει γίνει δεκτό ότι οι δαπάνες φιλοξενίας πρέπει να στηρίζονται σε νομότυπα παραστατικά, από τα οποία να προκύπτουν τα φυσικά πρόσωπα χάριν των οποίων έγιναν, ώστε να καταστεί δυνατός ο έλεγχος της σχέσεώς τους με την επιχείρηση, δηλαδή αν οι επίμαχες δαπάνες πραγματοποιήθηκαν μέσα στο πλαίσιο της επιχειρηματικής δραστηριότητας της τελευταίας (ΣτΕ 939, 943, 1082/1992).
- **Επειδή**, ως γενικά έξοδα διαχείρισεως νοούνται οι παραγωγικές γενικά δαπάνες της επιχείρησης, δηλαδή οι δαπάνες οι οποίες, ενόψει του σκοπού για τον οποίο διατίθενται και των εκάστοτε ειδικών συνθηκών, συμβάλλουν, κατά βάση, στη διεύρυνση των εργασιών της επιχείρησης και στην αύξηση του εισοδήματός της, μη επιτρεπόμενου στη φορολογική αρχή και τα διοικητικά δικαστήρια του ελέγχου της σκοπιμότητας ή του προσήκοντος μέτρου των δαπανών αυτών, τα οποία, ως εκ τούτου, οφείλουν να ερευνούν κατ' ουσίαν εάν σε κάθε περίπτωση προκύπτει η αιτία και, περαιτέρω, η παραγωγικότητα των δαπανών, καθώς και εάν η καταβολή των αντιστοίχων ποσών αποδεικνύεται από νόμιμα παραστατικά έγγραφα. Εξάλλου, στην έννοια των γενικών εξόδων διαχείρισεως εμπίπτουν, κατά την ως άνω διάταξη, όχι μόνο οι δαπάνες που καταβάλλονται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρεώσεως αλλά και οι καταβαλλόμενες οικειοθελώς, εφόσον είναι κατά τα ανωτέρω παραγωγικές (ΣτΕ 1602/2011).

- **Επειδή**, με την **ΣΤΕ 3325/2015** έγινε δεκτή η κρίση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών ότι η δαπάνη για αγορά ειδών καθαριότητας, καθώς και για αναψυκτικά και καφέδες για το προσωπικό και τους πελάτες της επιχείρησης είναι παραγωγική κατά το νόμο. Σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης του εφετείου οι εν λόγω δαπάνες είναι παραγωγικές και εκπεστές καθώς πρόκειται για μικροέξοδα που καλύπτονται από νόμιμα παραστατικά. Κατά κοινή δε πείρα, τα είδη καθαρισμού χρειάζονται για τη λειτουργία ενός χώρου επαγγελματικού ή μη, ενώ η κάλυψη της δαπάνης αγοράς καφέδων, αναψυκτικών κ.λ.π. για το προσωπικό της και τους πελάτες της, γίνονται προς το συμφέρον της επιχείρησης, αφενός διότι συμβάλλουν στην καλύτερη απόδοση των υπαλλήλων της και αφετέρου διότι συντελούν στην ανάπτυξη των εργασιών της» .

- **Επειδή**, αναφορικά με τον υπό κρίση λογαριασμό 64.02.06, από τα στοιχεία που προσκομίστηκαν με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή (αναλυτικό καθολικό και αντίγραφα φορολογικών στοιχείων) συνάγονται τα ακόλουθα:

Στον εν λόγω λογαριασμό συμπεριλαμβάνονται από τη μία μικροέξοδα που αφορούν την λειτουργία της επιχείρησης (αναψυκτικά, ποτά, καφέδες, νερά, είδη καθαρισμού) και από την άλλη έξοδα διανυκτέρευσης σε ξενοδοχεία καθώς δαπάνες για γεύματα σε χώρους εστίασης. Από την εξέταση των προσκομισθέντων φορολογικών στοιχείων προκύπτει ότι η φορολογική αρχή μη νόμιμα εξείρεσε δαπάνες ύψους 3.163,82€, καθώς αφορούν μικροέξοδα για τη λειτουργία της επιχείρησης και δαπάνες διανυκτέρευσης ειδικών επιστημόνων (ορκωτών ελεγκτών) σε ξενοδοχείο εντός του νομού, τα οποία κρίνονται εύλογα αναλογικά με το τζίρο της επιχείρησης και το είδος του αντικειμένου της. Όσον αφορά δε τις λοιπές εξαιρούμενες δαπάνες ύψους 3.151,44€, δεν γίνονται αποδεκτές δια της παρούσης ως εκπεστές, είτε διότι δεν προσκομίστηκαν τα αντίστοιχα παραστατικά, είτε διότι προσκομίστηκαν μεν αλλά από τα προσκομισθέντα δεν προκύπτει ο λόγος για τον οποίο δαπανήθηκαν.

- *Όσον αφορά τις λογιστικές διαφορές που αφορούν τις δαπάνες για έξοδα προβολής*

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 31§1 περ. ιδ του Ν. 2238/94 από το ακαθάριστο εισόδημα εκπίπτουν τα ποσά 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**, εν προκειμένω, σύμφωνα με τα προσκομισθέντα από τον προσφεύγοντα στοιχεία, η εξαιρούμενη από τον έλεγχο δαπάνη ύψους 1.500€ αφορούσε όντως διαφήμιση της εταιρίας στο γήπεδο με μίσθωση συγκεκριμένου χώρου. Από τα ανωτέρω στοιχεία ωστόσο δεν

προκύπτει ότι έγινε η καταβολή του τέλους διαφήμισης που αναλογεί στην εν λόγω δαπάνη. Επιπρόσθετα, όπως ο ίδιος ο προσφεύγων δηλώνει στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η διαφήμιση δεν πραγματοποιήθηκε στον εν λόγω χώρο, λόγω ακαταλληλότητάς του, χωρίς ωστόσο να επικαλείται την πραγματοποίησή της σε άλλο χώρο και να το αποδεικνύει. Αυτό συνηγορεί στο ότι η δαπάνη ορθώς εξαιρέθηκε από τις εκπιπτόμενες της χρήσης, καθώς δεν προκύπτει τελικώς η πραγματοποίησή της και η συμβολή της στη διεύρυνση των εργασιών της επιχείρησης και στην αύξηση του εισοδήματός της, προϋπόθεση απαραίτητη για την έκπτωση μιας δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσεως.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης περί εσφαλμένης ερμηνείας του νόμου και των εγκυκλίων διατάξεων γίνεται εν μέρει αποδεκτός ως προς ένα μέρος των δαπανών υποδοχής και φιλοξενίας (3.163,82€), οι οποίες και θα πρέπει να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης, βάσει της κείμενης νομοθεσίας και νομολογίας.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την εν μέρει αποδοχή της υπ' αρ. της επιχείρησης «.....», Α.Φ.Μ., και την τροποποίηση της υπ' αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, λόγω αναγνώρισης προς έκπτωση μέρους των απορριφθέντων από τον έλεγχο δαπανών

<u>ΑΝΑΛΥΣΗ</u>	<u>ΠΟΣΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ</u>	<u>ΠΟΣΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ</u>	<u>ΠΟΣΑ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ</u>	<u>ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ – ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ</u>
Φορολογητέα κέρδη	135.977,89€	167.981,96€	164.818,14€	-3.163,82€
Αναλογούν Φόρος	33.994,47€	41.995,49€	41.204,53€	0,00€
Συμπληρ. φόρος 3% στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα	-	389,05€	389,05€	0,00€
<u>Αθροισμα</u>	33.994,47€	42.384,54€	41.593,58€	-3.163,82€
<u>Μείον:</u> Προκαταβολή προηγούμενου έτους	15.072,53€	15.072,53€	15.072,53€	0,00€
<u>Μείον:</u> Φόρος που παρακρατήθηκε	2.460,85€	2.460,85€	2.460,85€	0,00€
<u>Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση</u>	16.461,09€	24.851,16€	24.060,20€	-790,96
<u>Πλέον:</u> Προκαταβολή φόρου	24.734,73€	24.734,73€	24.734,73€	0,00€
<u>Πλέον:</u> Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	-	10.068,08€	9.118,93€	-949,15€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΩΝ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	41.195,82€	59.653,97€	57.913,86€	-1.740,11€

**ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ –
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ**

Διαχειριστική Περίοδος 01/07/2008- 30/06/2009)
(Οικ. έτος 2009)

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
Πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρου 4 Ν. 2523/97	300,00€
Διαφορά φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης	7.599,11€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	9.118,93€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	16.718,04€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα επιχείρηση.

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

α.α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σημείωση :

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 Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκηση της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).