



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

Θεσσαλονίκη, 04/11/2016

Αριθμός απόφασης: 1327

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, της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας, καθώς και κατά της υπ' αρ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 4 Ν. 2523/97, διαχειριστικής περιόδου 01/07/2006-30/06/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης.

4. Την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας, καθώς και την υπ' αρ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 Ν. 2523/97, διαχειριστικής περιόδου 01/07/2006-30/06/2007.

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 προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας φόρος εισοδήματος ποσού 8.718,20€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 10.461,84€, ήτοι συνολικό ποσό **19.180,04€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/07/2006-30/06/2007 (οικονομικό έτος 2007), 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 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 403,95€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 484,74€, ήτοι συνολικό ποσό **888,69€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/07/2006-30/06/2007 (οικονομικό έτος 2007), σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις του Ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.), 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 01/07/2006-30/06/2007 (οικονομικό έτος 2007), 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 (η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση τηςεντολής του Δ.Ε.Κ. Θεσσαλονίκης), διενεργήθηκε έλεγχος στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας επιχείρησης, για τη διαχειριστική περίοδο 01/07/2006- 30/06/2007, 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 3.428,02 ευρώ, εκ των οποίων ποσοστό 50% δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ήτοι $3.428,02 \times 50\% = 1.714,01$ (άρθρο 31§1ψ του ν. 2238/94)	1.714,01€
<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 $6.525,44 \times 40\% = 2482,55\text{€}$. Πάνω από 1600κ.ε $511,55 \times 75\% = 383,66\text{€}$.	2.866,21€
<u>Λογ/μός 62.07.03 «Επισκευή μεταφορικών μέσων»</u>	4.756,48€

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 $10.591,70 \times 40\% = 4.236,68\text{€}$. Πάνω από 1600κ.ε $693,07 \times 75\% = 519,80\text{€}$.	
<u>Λογ/μός 63.03.00 «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 $2.945,30 \times 40\% = 1.178,12\text{€}$. Πάνω από 1600κ.ε $372 \times 75\% = 279\text{€}$.	1.457,12€
<u>Λογ/μός 63.98.09 «Φ.Π.Α. μη εκπιπτόμενος - αυτοκίνητα»</u> 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 $3.402,26 \times 40\% = 1.360,90\text{€}$. Πάνω από 1600κ.ε $29,37 \times 75\% = 22,03\text{€}$.	1.382,93€
<u>Λογ/μός 64.02.06 «Έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας»</u> Το σύνολο 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).	7.400,28€
<u>Λογ/μός 64.06.98 «Λοιπές Δωρεές»</u> Δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και προστίθενται ως λογιστική διαφορά οι δωρεές επιχειρήσεων σε μη κερδοσκοπικές εταιρείες του Αστικού Κώδικα. (Κ.Φ.Ε., άρθρο 31§1α' υποπερ.γγ', Ε.9715 /2232 /11-7-1977, ΠΟΛ 1029 /06). Δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και προστίθεται ως λογιστική διαφορά η δαπάνη που πραγματοποιεί επιχείρηση για την αγορά δώρων, τα οποία στη συνέχεια προσφέρει δωρεάν, μετά από κλήρωση, σε πωλητές – εργαζομένους άλλης εταιρείας η οποία είναι πελάτης της. (1057681 /457 /0012 /27-11-2001, ΠΟΛ 1029 /06).	310,00€
<u>Λογ/μός 64.07.01 «Υλικά πολλαπλών εκτυπώσεων»</u> Στο ανωτέρω κονδύλιο περιέχονται δαπάνες για εκτύπωση διαφημιστικών. Σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε., άρθρο 31, παρ. 1, περ. ιδ', Σ.τ.Ε. 888 /1991 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 επώνυμα διαφημιστικά δώρα, αν δεν έχει καταβληθεί το σχετικό τέλος διαφήμισης. (Κ.Φ.Ε., άρθρο 31, παρ. 1, περ. ιδ', Σ.τ.Ε. 888 /1991, ΠΟΛ. 1029 /06).	2.940,00€
<u>Λογ/μός 66.03.00 «Αποσβέσεις επιβατικών αυτοκινήτων»</u>	22.673,07€

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 $34.963,34 \times 40\% = 13.783,24\text{€}$. Πάνω από 1600κ.ε $11.853,10 \times 75\% = 8.889,83\text{€}$. Ποσό ύψους 19.851,40€ συμπεριλαμβάνεται στις λογιστικές διαφορές της δήλωσης.	
<u>Λογ/μός 66-05-13 "Αποσβέσεις Έκδοσης Ομολογιακών Δανείων"</u> Από τον έλεγχο προέκυψε ότι η επιχείρηση έλαβε δάνειο 800.000,00 από την Eurobank για την κατασκευή επαγγελματικής στέγης σύμφωνα με την από 18.06.2004 σύμβαση δανείου, οι τόκοι του συγκεκριμένου δανείου μέχρι την λήξη της κατασκευαστικής περιόδου ανήλθαν στο ποσό των 61.450,00 ευρώ. Επομένως το ποσό της ετήσιας απόσβεσης για κάθε ένα από τα τέσσερα χρόνια θα έπρεπε να ήταν 15.362,50 ευρώ. Για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο το υπερβάλλον ποσό $18.301,67 - 15.362,5 = 3.072,50$ ευρώ, προστίθεται ως λογιστική διαφορά. (σχετ. η υπ' αρ. 1116233/11377/B0012/27-3-2001).	3.072,50€
<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.	193,33€
<u>Λογ/μός 81-00-01" Προσαυξήσεις εισφορών ασφαλιστικών ταμείων"</u> Αφορά προσαυξήσεις λόγω εκπρόθεσμης καταβολής εργοδοτικών εισφορών, που δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης (άρθρο 31§1 ^δ του ν. 2238/94).Ολόκληρο το ποσό συμπεριλαμβάνεται στις λογιστικές διαφορές της δήλωσης.	22,68€
<u>Λογ/μός 82-00-01-"Πρόστιμο Κ.Β.Σ. προηγούμενων χρήσεων"</u> Αφορά πρόστιμα που δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης (άρθρο 4§1 του ν. 2238/94).- Ολόκληρο το ποσό συμπεριλαμβάνεται στις λογιστικές διαφορές της δήλωσης.	285,02€
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	49.073,63€
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΔΗΛΩΣΗΣ	<u>-20.352,43€</u>
<u>ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ</u>	28.721,20€

Ο έλεγχος, ολοκληρώνοντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της ΠΟΛ 1072/2011, για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 01/07/2006-30/06/2007 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. Συγκεκριμένα:

- Όσον αφορά τις λογιστικές διαφορές, που προέκυψαν από τις δαπάνες των Ε.Ι.Χ. (λογ. 62.05.01, 62.07.03, 63.03.00, 66.03.00) 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 – δύο αφορούν φορτηγά αυτοκίνητα και τα υπόλοιπα 16 Ε.Ι.Χ. χρησιμοποιούνται ως αυτοκίνητα αντικατάστασης). Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι η δαπάνη ήταν μη παραγωγική.
- Όσον αφορά τις λογιστικές διαφορές που αφορούν τα έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας (λογ. 64.06.98) 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.
- Όσον αφορά τις λογιστικές διαφορές που αφορούν τα υλικά πολλαπλών εκτυπώσεων (λογ. 64.07.01), η προσφεύγουσα επιχείρηση ισχυρίζεται ότι η εν λόγω δαπάνη αφορά έξοδα για κατασκευή υλικών μουσαμά με το γραφιστικό δημιουργικό τους, το οποίο αναρτήθηκε σε στάσεις λεωφορείων και σε βάσεις PISA. Για την ανάρτησή τους καταβλήθηκε το διαφημιστικό τέλος από την διαφημιστική εταιρία και συνεπώς αναιτιολόγητα η φορολογική αρχή το εξαίρεσε από τις εκπεστέες δαπάνες.
- Όσον αφορά τις λογιστικές διαφορές που αφορούν τις αποσβέσεις τόκων ομολογιακού δανείου (λογ. 66.05.13), η προσφεύγουσα επιχείρηση ισχυρίζεται ότι λανθασμένα η φορολογική αρχή εκτίμησε ότι τα εν λόγω έξοδα θα έπρεπε να αποσβεσθούν ισόποσα σε τέσσερα έτη. Το δάνειο που έλαβε η επιχείρηση ήταν ανοικτό και το κεφάλαιο διαμορφωνόταν ανάλογα με την πρόοδο των εργασιών. Συνεπώς, δεν υπήρχε σταθερό ποσό τόκων που θα μπορούσε να κατανεμηθεί ομοιόμορφα. Επίσης, το έτος 2007 ήταν κατασκευαστικό έτος, όπως προκύπτει και από την άδεια οικοδομής, η οποία αναθεώρησε την αρχική άδεια.
- 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 αντιπροσωπεΐες 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 εκπιπόμενες 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 επιτρεπομένου 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 εξαίρεσε δαπάνες ύψους 2.154,30€, καθώς αφορούν μικροέξοδα 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 δαπάνες ύψους 5.245,98€, δεν γίνονται αποδεκτές δια της παρούσης ως εκπεστέες, είτε διότι δεν προσκομίστηκαν τα αντίστοιχα παραστατικά, είτε διότι προσκομίστηκαν μεν αλλά από τα προσκομισθέντα δεν προκύπτει ο λόγος για τον οποίο δαπανήθηκαν.

- ο *Όσον αφορά τις λογιστικές διαφορές που αφορούν τις δαπάνες για υλικά πολλαπλών εκτυπώσεων.*

- **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**, σύμφωνα με το άρθρο 15 του Β.Δ. 24.9/20-10-1958: 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 Α

Για διαφημίσεις που αναγράφονται ή αναρτώνται ή επικολλούνται: α. μέσα σε μόνιμα και σταθερά ή προσωρινά και κινητά πλαίσια, τα οποία τοποθετούνται σε πλατείες, οδούς,

πεζοδρόμια, δημόσιους και κοινόχρηστους γενικά χώρους, που καθορίζονται με απόφαση του οικείου δημοτικού ή κοινοτικού συμβουλίου.

- **Επειδή**, από τα προσκομισθέντα αντίγραφα φορολογικών στοιχείων προκύπτει ότι το ποσό δαπάνης που εξείρεσε ο έλεγχος ύψους 2.940 ευρώ, αφορά το υλικό εκτύπωσης συγκεκριμένων διαστάσεων, το οποίο εν συνεχεία δόθηκε στην διαφημιστική εταιρία, η οποία και το ανήρτησε σε μέσα διαφήμισης (πλαίσια κατασκευής σε βάση PISA , πλαίσια στάσεων λεωφορείων). Για τις αναρτήσεις δε των διαφημίσεων αυτών καταβλήθηκε το αναλογούν τέλος διαφήμισης, όπως προβλέπεται στο άρθρο 15 του Β.Δ. 24.9/20-10-1958. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο φορολογικός έλεγχος μη νόμιμα εξείρεσε τις εν λόγω δαπάνες από τις εκπιπτόμενες της χρήσης, καθώς αφορούν διαφημίσεις για την ανάρτηση των οποίων καταβλήθηκε το σχετικό τέλος διαφήμισης στον οικείο δήμο.

ο Όσον αφορά τις λογιστικές διαφορές που αφορούν τις αποσβέσεις τόκων ομολογιακού δανείου

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 31§1 περ. δ από το ακαθάριστο εισόδημα εκπίπτουν οι δεδουλευμένοι κάθε είδους τόκοι δανείων ή πιστώσεων, γενικά, της επιχείρησης.
- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρου 43§3 α' του Κωδ. Ν.2190/1920, οι τόκοι της κατασκευαστικής περιόδου των πιστώσεων ή δανείων τα οποία χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για κτήσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων, καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.18 "τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου" και αποσβένονται "είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία", ανεξάρτητα από τον τρόπο εξοφλήσεώς τους.
- **Επειδή**, οι τόκοι δανείου, το οποίο σύναψε επιχείρηση προκειμένου να υλοποιήσει επένδυση η οποία αναφέρεται στην επέκταση των εγκαταστάσεων υφιστάμενου εργοστασίου της (κατασκευή εμφιαλωτηρίου ζύθου και των αναγκαίων δεξαμενών κλπ.), είναι δυνατόν για το χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη της παραγωγικής δράσης των νέων έργων, να θεωρηθούν έξοδα πρώτης εγκατάστασης και να αποσβεστούν είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία, αρχής γενομένης από τη χρήση που άρχισε η παραγωγική λειτουργία της νέας επένδυσης. (Ε. 6422/896/29-6-1982) (ΠΟΛ. 1005/2005, Έξοδα Α' εγκατάστασης, Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου, παρ. 2)
- **Επειδή**, στην υπό κρίση περίπτωση από τον έλεγχο προέκυψε ότι η προσφεύγουσα έλαβε δάνειο 800.000,00€ από την τράπεζα για την κατασκευή επαγγελματικής στέγης σύμφωνα με την απόσύμβαση δανείου. Το ποσό των τόκων κατασκευαστικής

περιόδου όπως προκύπτει από τη σύμβαση δανείου ανήλθε στο ποσό των 61.450,00 και προσεγγίζει κατά πολύ το ποσό των 61.005,56 ευρώ το οποίο η επιχείρηση αναγνώρισε και καταχώρησε στο Μητρώο παγίων την 1/7/2005 οπότε και άρχισαν οι αποσβέσεις. Όπως προκύπτει δε από το Μητρώο παγίων της η επιχείρηση διενήργησε τις ακόλουθες αποσβέσεις, αναφορικά με τους τόκους κατασκευαστικής περιόδου.

	Συντελ.	Αποσβέσεις	Αναπ.Αξία
1/7/2005			61.005,56
30/6/2006	30%	18.301,67	42.703,89
30/6/2007	30%	18.301,67	24.402,22
30/6/2008	30%	18.301,67	6.100,56
30/6/2009	10%	6100,546	0,01

Από τα ανωτέρω, προκύπτει σαφώς ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν τήρησε τα όσα ορίζονται στον Ν. 2190/20, καθώς ούτε διενήργησε εφάπαξ έκπτωση των τόκων, στις διαχειριστικές περιόδους, όπου αυτοί κατέστησαν δεδουλευμένοι (χρήσεις 2004-2005 ,2005-2006), αλλά ούτε και προέβη σε ισόποση πενταετή απόσβεση αυτών. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος ορθώς εξαίρεσε το υπερβάλλον ποσό τόκων ύψους 3.072,50€, από τις εκπεστές δαπάνες, αποδεχόμενος την τμηματική απόσβεση αυτών, εφόσον αυτοί δεν είχαν εκπεσθεί το χρόνο στον οποίο αυτοί είχαν καταστεί δεδουλευμένοι.

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 (2.154,30€), καθώς και ως προς τις δαπάνες για υλικά πολλαπλών εκτυπώσεων (2.940 ευρώ), 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	212.997,62€	241.718,82€	236.624,52€	--5.094,30€
Αναλογούν Φόρος	61.769,31€	70.098,46€	68.621,11€	-1.477,35€
Συμπληρ. φόρος 3% στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα	-	389,05€	389,05€	0,00€

Άθροισμα	61.769,31€	70.487,51€	69.010,16€	-1.477,35€
Μείον: Προκαταβολή προηγούμενου έτους	40.122,44€	40.122,44€	40.122,44€	0,00€
Μείον: Φόρος που παρακρατήθηκε	787,47€	787,47€	787,47€	0,00€
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	20.859,40€	29.577,60€	28.100,25€	-1.477,35€
Πλέον: Προκαταβολή φόρου	39.362,58€	39.362,58€	39.362,58€	0,00€
Πλέον: Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	-	10.461,84€	8.689,02€	-1.772,82€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΩΝ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	60.221,98€	79.402,02€	76.151,85€	-3.250,17€

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

Διαχειριστική Περίοδος 01/07/2006- 30/06/2007)
(Οικ. έτος 2007)

<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	7.240,85€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	8.689,02€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	15.929,87€
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας βάσει της παρούσας απόφασης	403,95€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	484,74€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	888,69€

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 άσκησή της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).