



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο :

ΦΑΞ :

Καλλιθέα 17/06/2016

Αριθμός απόφασης:2197

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

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. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας εταιρείας «.....», ΑΦΜ, με έδρα στην Αττικής, επί της οδού κατά των: **α) υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011, της Προϊσταμένης του, β) υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2012, της Προϊσταμένης, γ) υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, της Προϊσταμένης, δ) υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, της Προϊσταμένης του, ε) υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, έτους 2010, της Προϊσταμένης, στ) υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, έτους 2011, της**

Προϊσταμένης , ζ) υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2010, της Προϊσταμένης , η) υπ' αριθμ. οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2011, της Προϊσταμένης του και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως αναγραφόμενες στην παράγραφο 4 οριστικές πράξεις της Προϊσταμένης των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως μεταρρύθμιση καθώς και τις από εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φόρου Προστιθέμενης Αξίας , Κ.Ν.Τ.Χ. και Φόρου Ακίνητης Περιουσίας της ελέγκτριας του

6. Τις απόψεις της ως άνω ελεγκτικής αρχής.

7. Το υπ' αριθμ. πρωτ. /02-06-2016 έγγραφο της Υπηρεσίας μας με θέμα «Ειδοποίηση για αποστολή στοιχείων προς συμπλήρωση φυσικού φακέλου» προς το

8. Το υπ' αριθμ. /08-06-2016 (αριθμ. πρωτ. /08-06-2016) έγγραφό του με τα προσκομιζόμενα στοιχεία.

9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της , εταιρείας «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

α) Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011, της Προϊσταμένης καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία φόρος **104.329,99 €**, πλέον **116.849,59 €** (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικό ποσό **221.179,58 €**.

β) Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2012, της Προϊσταμένης καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία φόρος **36.399,29 €**, πλέον **32.031,38 €** (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικό ποσό **68.430,67 €**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων της από Έκθεσης Τακτικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος βάσει του άρθρου 66 ν.2238/1994 & των Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1037 & 1081/2005 και 1159/2011 & 1038/2012 της ελέγκτριας του

Συγκεκριμένα η διαφορά φόρου προέκυψε διότι, μετά τον γενόμενο έλεγχο προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκε η ύπαρξη λογιστικών διαφορών, με τις οι οποίες αυξήθηκαν τα δηλωθέντα κέρδη της επιχείρησης για τα οικονομικά έτη 2011 και 2012 ως εξής:

α/α	Αρ. Λογ.	Περιγραφή	Λογιστική διαφορά 2010	Λογιστική διαφορά 2011	Σελίδα έκθεσης ελέγχου
1	60.02.04.0000	ΕΞΟΔΑ ΕΠΙΜΟΡΦΩΣΗΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	1.280,00	0,00	85
2	60.05.00.0000	ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΙΣ ΑΠΟΛΥΣΗΣ Η' ΕΞΟΔΟΥ ΥΠΑΛΛΗΛΩΝ	3.150,00	0,00	85
3	61.00.04.0000	ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΕΛΕΓΚΤΩΝ	0,00	-11.800,00	85
4	61.00.04.0000	ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΕΛΕΓΚΤΩΝ	0,00	2.500,00	85
5	61.00.04.0000	ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΕΛΕΓΚΤΩΝ	38.178,68	-12.000,00	85
	61.03.01.0000	ΑΜΟΙΒΕΣ ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦΙΚΗΣ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ			85
	62.03.00.0001	ΤΗΛΕΦ.-ΤΗΛΕΓΡΑΦ.			85
	62.03.00.0002	ΤΗΛΕΦ.-ΤΗΛΕΓΡΑΦ.			85
	62.03.00.0003	ΤΗΛΕΦ.-ΤΗΛΕΓΡΑΦ.			85
	62.98.00.0000	ΦΩΤΙΣΜΟΣ ΚΑΛΛΙΡΟΗΣ			85
	62.98.00.0001	ΦΩΤΙΣΜΟΣ			85
	62.98.00.0002	ΦΩΤΙΣΜΟΣ			85
	63.98.99.0000	ΛΟΙΠΟΙ ΦΟΡΟΙ-ΤΕΛΗ			85
	64.02.99.0072	ΕΞΟΔΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΕΜΦΑΝΙΣΗΣ ΚΑΤΑΣΤ/ΤΩΝ			85
6	63.98.09.0000	Φ.Π.Α. ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΟΣ ΑΠΟ ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗΣ	24.964,71	0,00	85
	64.02.99.0018	ΕΞΟΔΑ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ ΠΡΟΙΟΝΤΟΣ			85
	64.02.99.0101	ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΦΗΜΙΣΤΙΚΩΝ ΕΙΔΩΝ			85
7	63.98.09.0000	Φ.Π.Α. ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΟΣ ΑΠΟ ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗΣ	19.563,42	0,00	85
	64.02.99.0018	ΕΞΟΔΑ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ ΠΡΟΙΟΝΤΟΣ			85
	64.02.99.0172	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΙΑΦΗΜΙΣΤΙΚΑ ΕΞΟΔΑ			85
8	63.98.09.0000	Φ.Π.Α. ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΟΣ ΑΠΟ ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗΣ	927,60	0,00	85
	64.02.99.0103	ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ			85
9	64.02.99.0051	ΣΥΝΕΔΡΙΑ ΜΕΤΑΠΩΛΗΤΩΝ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ		17.539,00	85
	64.02.99.0061	ΦΥΛΛΑΔΙΑ ΜΑΡΚΑΣ			85
	64.02.99.0101	ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΦΗΜΙΣΤΙΚΩΝ ΕΙΔΩΝ			85
	64.02.99.0103	ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ			85
10	14.09.00.0000	ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	186.963,88	64.498,58	85
					85
	64.02.99.0018	ΕΞΟΔΑ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ ΠΡΟΙΟΝΤΟΣ			85
	64.02.99.0022	ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΕΙΣ ΣΤΟΝ ΤΥΠΟ			85
	64.02.99.0071	ΕΞΟΔΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΕΜΦΑΝΙΣΗΣ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ			85
	64.02.99.0101	ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΦΗΜΙΣΤΙΚΩΝ ΕΙΔΩΝ			85
	64.02.99.0103	ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ			85
	64.02.99.0104	ΣΥΜΜΕΤΟΧΙΚΗ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗ			85
	64.98.05.0000	ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΤΡΙΤΩΝ			85
11	64.02.05.0000	ΣΕΜΙΝΑΡΙΑ ΜΕΤΑΠΩΛΗΤΩΝ	0,00	3.854,00	85
12	64.02.07.0000	ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒΟΛΗΣ ΓΙΑ ΛΟΙΠΩΝ ΜΕΘΟΔΩΝ	0,00	64.534,00	85
					85
	64.02.99.0071	ΕΞΟΔΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΕΜΦΑΝΙΣΗΣ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ			85
	64.02.99.0102	ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΑ ΤΑΞΙΔΙΑ ΜΕΤΑΠΩΛΗΤΩΝ			85

13	64.02.99.0018	ΕΞΟΔΑ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ ΠΡΟΙΟΝΤΟΣ	1.336,38		85
14	64.02.99.0071	ΕΞΟΔΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΗΣ ΕΜΦΑΝΙΣΗΣ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ		24.900,00	85
15	64.02.99.0103	ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ	3.855,00	4.814,00	85
16	64.02.99.0015	ΕΞΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗ	1.997,26	0,00	85
17	64.02.99.0022	ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΕΙΣ ΣΤΟΝ ΤΥΠΟ	1.380,00	0,00	85
18	64.02.99.0101	ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΦΗΜΙΣΤΙΚΩΝ ΕΙΔΩΝ	1.825,00	0,00	85
19	64.02.99.0103	ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ	2.070,00	8.289,97	85
20	64.02.99.0104	ΣΥΜΜΕΤΟΧΙΚΗ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗ	0,00	885,00	85
21	64.98.05.0000	ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΤΡΙΤΩΝ	0,00	2.021,23	85
22		ΛΟΙΠΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ-ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	131.948,00	0,00	85
23		ΛΟΙΠΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ-ΕΛΛΕΙΜΜΑ	15.268,39	11.960,68	85
		ΣΥΝΟΛΟ	434.708,32	181.996,46	

Από τις ως άνω λογιστικές διαφορές η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αμφισβητεί τις ακόλουθες :

α/α	Αρ. Λογ.	Περιγραφή	Λογιστική διαφορά 2010	Λογιστική διαφορά 2011	Σελίδα έκθεσης ελέγχου
5	64.02.99.0072	ΕΞΟΔΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΗΣ ΕΜΦΑΝΙΣΗΣ ΚΑΤΑΣΤ/ΤΩΝ	11.775,00		54,76,85
7	63.98.09.0000	Φ.Π.Α. ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΟΣ ΑΠΟ ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗΣ	19.563,42	0,00	49,76,85
	64.02.99.0018	ΕΞΟΔΑ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ ΠΡΟΙΟΝΤΟΣ			49,76,85
	64.02.99.0172	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΙΑΦΗΜΙΣΤΙΚΑ ΕΞΟΔΑ			49,76,85
9	64.02.99.0051	ΣΥΝΕΔΡΙΑ ΜΕΤΑΠΩΛΗΤΩΝ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ		17.539,00	58,80,85
	64.02.99.0061	ΦΥΛΛΑΔΙΑ ΜΑΡΚΑΣ			58,80,85
	64.02.99.0101	ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΦΗΜΙΣΤΙΚΩΝ ΕΙΔΩΝ			58,80,85
	64.02.99.0103	ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ			58,80,85
10	14.09.00.0000	ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	186.963,88	64.498,58	50,78,85
	64.02.99.0018	ΕΞΟΔΑ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ ΠΡΟΙΟΝΤΟΣ			50,78,85
	64.02.99.0022	ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΕΙΣ ΣΤΟΝ ΤΥΠΟ			50,78,85
	64.02.99.0071	ΕΞΟΔΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΗΣ ΕΜΦΑΝΙΣΗΣ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ			50,78,85
	64.02.99.0101	ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΦΗΜΙΣΤΙΚΩΝ ΕΙΔΩΝ			50,78,85
	64.02.99.0103	ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ			50,78,85
	64.02.99.0104	ΣΥΜΜΕΤΟΧΙΚΗ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗ			50,78,85
	64.98.05.0000	ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΤΡΙΤΩΝ			50,62,78,82,85
11	64.02.05.0000	ΣΕΜΙΝΑΡΙΑ ΜΕΤΑΠΩΛΗΤΩΝ	0,00	3.854,00	58,85
12	64.02.07.0000	ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒΟΛΗΣ ΓΙΑ ΛΟΙΠΩΝ ΜΕΘΟΔΩΝ	0,00	64.534,00	58,81 ,85
	64.02.99.0071	ΕΞΟΔΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΗΣ ΕΜΦΑΝΙΣΗΣ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ			58,81 ,85

	64.02.99.0102	ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΑ ΤΑΞΙΔΙΑ ΜΕΤΑΠΩΛΗΤΩΝ			58,81 ,85
14	64.02.99.0071	ΕΞΟΔΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΗΣ ΕΜΦΑΝΙΣΗΣ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ		24.900,00	59,83,85
15	64.02.99.0103	ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ	3.855,00	3.500,00	52, 85
17	64.02.99.0022	ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΕΙΣ ΣΤΟΝ ΤΥΠΟ	1.380,00	0,00	53, 85
20	64.02.99.0104	ΣΥΜΜΕΤΟΧΙΚΗ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗ	0,00	885,00	60,85
23		ΛΟΙΠΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ-ΕΛΛΕΙΜΜΑ	15.268,39	11.960,68	55, 62,79,85
		ΣΥΝΟΛΟ	238.805,69	191.671,26	

και ζητά την αποδοχή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και την ακύρωση άλλως δε και επικουρικής την μεταρρύθμιση των ως άνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

Ως προς τις αμφισβητούμενες λογιστικές διαφορές για την χρήση 2010

1.Διαφημιστικές επιγραφές και πινακίδες σε καταστήματα τρίτων – Λογιστική διαφορά ύψους 186.963,88 ευρώ (βλ. α/α 10 ανωτέρω πίνακα)

Σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της ελεγκτικής αρχής οι διαφημιστικές επιγραφές που τοποθετούνται στα καταστήματα συνεργατών της προσφεύγουσας εταιρείας, αποτελούν πάγια στοιχεία αυτής και ως εκ τούτου η εταιρεία οφείλει να τις εκπέσει κατ' άρθρο 31 παρ.1 περ. (στ) του ν.2238/1994 μέσω τμηματικής απόσβεσης τους εφαρμόζοντας τους προβλεπόμενους στο Π.Δ. 299/2003 συντελεστές απόσβεσης. Η θέση του ελέγχου είναι πλήρως εσφαλμένη καθόσον η προσφεύγουσα εταιρεία δεν διατηρεί την κυριότητα επί των διαφημιστικών επιγραφών και πινακίδων αλλά αντιθέτως αυτή μεταβιβάζεται στους συνεργάτες της με αποτέλεσμα να μην μπορούν οι υπό κρίση πινακίδες να θεωρηθούν ως πάγια στοιχεία της. Κατά τον χρόνο εγκατάστασης των διαφημιστικών επιγραφών στο κατάστημα του εκάστοτε συνεργάτη, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέγραφε με αυτόν σχετική σύμβαση, η οποία περιελάμβανε πλήθος όρων από τους οποίους προκύπτει άνευ ετέρου πως η εταιρεία δεν διακρατούσε την κυριότητα επί των διαφημιστικών επιγραφών. Επίσης η προσφεύγουσα αναφέρει ότι ο ακολουθούμενος φορολογικός χειρισμός έγινε αποδεκτός από τους κατά καιρούς προγενέστερους διενεργηθέντες ελέγχους ως εκ τούτου η αλλαγή θέσης από τον παρόντα έλεγχο παραβιάζει κατάφωρα τις συνταγματικώς κατοχυρωμένες αρχές της προστατευόμενης εμπιστοσύνης και της χρηστής διοικήσεως.

2.Εκπτώσεις σε πελάτες μέσω συστήματος πόντων- Λογιστική διαφορά ύψους 19.563,42 ευρώ (βλ. α/α 7 ανωτέρω πίνακα)

Η ελεγκτική αρχή απέρριψε και προσέθεσε ως λογιστική διαφορά στα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας εταιρείας, τις εκπτώσεις για την αγορά προϊόντων από την αλυσίδα super-market, οι οποίες χορηγήθηκαν από την εταιρεία στους καταναλωτές (πελάτες λιανικής) μέσω μεταπωλητών της, χαρακτηρίζοντάς τις ως διαφημιστικές δαπάνες, για τις οποίες δεν έχει καταβληθεί το οικείο τέλος διαφήμισεων υπέρ δήμων και κοινοτήτων. Η εν λόγω προωθητική ενέργεια δεν αποτελεί διαφήμιση και εν πάση περιπτώσει δεν μπορεί να υπαχθεί (αλλά ούτε και υπήχθη από την ελεγκτική αρχή) σε καμία από τις περιοριστικώς αναφερόμενες στο υπ.αριθμ.15 Β.Δ.24.9./20.10.1958 περιπτώσεις που υπόκεινται σε τέλος διαφήμισης.

3.Ελλείμματα-Λογιστική διαφορά ύψους 15.268,39 ευρώ (βλ. α/α 23 ανωτέρω πίνακα)

Η ελεγκτική αρχή προσέθεσε ως λογιστική διαφορά στα καθαρά κέρδη της εταιρείας για την χρήση 2010 το ανωτέρω ποσό το οποίο αφορά διαφορές απογραφής, ήτοι ποσοτικά ελλείμματα, τα οποία προέκυψαν κατά την καταμέτρηση των εμπορευμάτων, στην οποία προέβη η εταιρεία κατά την διάρκεια και στο κλείσιμο της οικείας χρήσης και τα οποία κατεγράφησαν στο βιβλίο αποθήκης. Οι διαφορές απογραφής που προέκυψαν οφείλονταν σε απώλειες, παραλείψεις κατά τη μετακίνηση και παραλαβή των εμπορευμάτων, λογιστικά λάθη κατά την καταχώρηση στην αποθήκη και την τιμολόγηση, ήταν δε από άποψη μεγέθους καθ' όλα φυσιολογικές εν όψει των οικονομικών στοιχείων της εταιρείας (σχετ. το υπ'αριθμ.1019189/158/14.03.1996 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών).

4.Έξοδα εσωτερικής εμφάνισης καταστημάτων -Λογιστική διαφορά ύψους 11.775,00 ευρώ (βλ. α/α 5 ανωτέρω πίνακα)

Η ελεγκτική αρχή απέρριψε και προσέθεσε ως λογιστική διαφορά στα καθαρά κέρδη της εταιρείας πρόβλεψη εξόδου συνολικού ποσού 11.775,00 ευρώ την οποία η εταιρεία εξέπεσε και αφορούσε την οικονομική συμμετοχή στη δαπάνη του ομίλου για την έκδοση του ημερολογίου για το έτος 2011. Η προσφεύγουσα εταιρεία αναγνώρισε ότι εκ παραδρομής εξέπεσε φορολογικά στην χρήση 2010 δαπάνη που πραγματοποιήθηκε την χρήση 2011. Η εταιρεία έχει τακτοποιήσει λογιστικά τη σχηματισθείσα πρόβλεψη με την χρέωση του μεταβατικού λογαριασμού 56.01.61.9900 στις 08.01.2011 και 31.01.2011. Οι υπό κρίση εγγραφές δεν επηρέασαν τα αποτελέσματα της χρήσης 2011 με αποτέλεσμα σε περίπτωση μη εφαρμογής του άρθρου 72 παρ.1 του ν.2238/1994 να συντρέχει περίπτωση διπλής φορολόγησης.

5.Παρουσιάσεις στον τύπο -Λογιστική διαφορά ύψους 1.380,00 ευρώ (βλ. α/α 17 ανωτέρω πίνακα)

Η ελεγκτική αρχή απέρριψε και προσέθεσε ως λογιστική διαφορά στα καθαρά κέρδη της εταιρείας, δαπάνη συνολικού ποσού 1.380,00 ευρώ, την οποία εξέπεσε η εταιρεία και η οποία αφορούσε τη μετάβαση του διευθύνοντος συμβούλου της εταιρείας στην Μόσχα με σκοπό την παράστασή του στην επίσημη παρουσίαση του ημερολογίου για το 2011. Για την εν λόγω δαπάνη προκύπτει σαφώς η παραγωγικότητά της ως εκ τούτου καθίσταται πλήρως εσφαλμένη η προσέγγιση της ελεγκτικής αρχής να προβεί στη προσθήκη της δαπάνης ως λογιστικής διαφοράς.

6.Εξοπλισμός καταστημάτων-Λογιστική διαφορά ύψους 3.855,00 ευρώ (βλ. α/α 15 ανωτέρω πίνακα)

α. Δώρα επιχείρησης-Λογιστική διαφορά ύψους 1.100,00 ευρώ

Η ελεγκτική αρχή απέρριψε και προσέθεσε ως λογιστική διαφορά στα καθαρά κέρδη της εταιρείας δαπάνη που αφορούσε την προμήθεια 1000 διαφημιστικών μπρελόκ με κέρμα, ποσού 1.100,00 ευρώ κατ' επίκληση της διάταξης του άρθρου 31 παρ.1 περ.(φ) του ν.2238/1994 χωρίς να γίνεται αναφορά στον λόγο για τον οποίο απέρριψε την υπό κρίση δαπάνη .

β.Έξοδα ταξιδιού-Λογιστική διαφορά ύψους 2.755,00 ευρώ

Η ελεγκτική αρχή απέρριψε και προσέθεσε ως λογιστική διαφορά στα καθαρά κέρδη της εταιρείας δαπάνη που αφορούσε ταξίδι στην Ιορδανία για το, ποσού 2.755,00 ευρώ, κατ' επίκληση

της διάταξης του άρθρου 31 παρ.1 περ.(μ) του ν.2238/1994 χωρίς να γίνεται αναφορά στον λόγο για τον οποίο απέρριψε την υπό κρίση δαπάνη .

Ως προς τις αμφισβητούμενες λογιστικές διαφορές για την χρήση 2011

1.Διαφημιστικές επιγραφές και πινακίδες σε καταστήματα τρίτων – Λογιστική διαφορά ύψους 64.498,58 ευρώ (βλ. α/α 10 ανωτέρω πίνακα)

Ως προς την εν λόγω λογιστική διαφορά η προσφεύγουσα προβάλλει τους ίδιους ισχυρισμούς που αναλυτικά αναφέρθηκαν ανωτέρω στην χρήση 2010.

2.Παροχή υπηρεσιών marketing στην Κροατία-Λογιστική διαφορά ύψους 64.534,00 ευρώ(βλ. α/α 12 ανωτέρω πίνακα)

Η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση ως μη παραγωγική και προσέθεσε ως λογιστική διαφορά, δαπάνη συνολικού ποσού 64.534,00 ευρώ η οποία αφορούσε δαπάνες υπηρεσιών marketing που παρασχέθηκαν από την Κροατική εταιρεία «.....» και αφορούσαν την Κροατική αγορά. Στο πλαίσιο της προώθησης των πωλήσεων των στην εμπορική περιοχή των Βαλακανίων η προσφεύγουσα εταιρεία είχε αναλάβει έναντι της Ιταλικής Μητρικής εταιρείας «.....» την παροχή υπηρεσιών προώθησης (marketing) και εφοδιαστικής υποστήριξης (logistics) στις αγορές της πρώην Γιουγκοσλαβικής Δημοκρατίας (προς τούτου συνήφθη μεταξύ τους τον Ιανουάριο του 2012 έγγραφη Σύμβαση). Για τις εν λόγω δαπάνες εκδόθηκαν τιμολόγια από την Κροατική εταιρεία «.....» και καταχωρήθηκαν ανά κέντρο κόστους στους λογαριασμούς 64.02.07.0000, 64.02.99.0071 και 64.02.99.0102 και εν συνεχεία τον μήνα Δεκέμβριο του 2011 η προσφεύγουσα εταιρεία επανατιμολόγησε τις εν λόγω δαπάνες που διενήργησε στις χώρες της πρώην Γιουγκοσλαβικής Δημοκρατίας στην μητρική εταιρεία με το με αριθμ..... /30.12.2011 Τ.Π.Υ. με περιγραφή «Παροχή υπηρεσιών για Διαφημιστική Καμπάνια πελατών Βαλκανίων» συνολικού ποσού 120.864,18 ευρώ (πλέον ΦΠΑ 27.798,77 ευρώ). Συνεπώς η παραγωγικότητα των εν λόγω δαπανών αποδεικνύεται πλήρως από το γεγονός ότι οι δαπάνες αυτές λάμβαναν χώρα στο πλαίσιο συμφωνίας με την μητρική εταιρεία και επανατιμολογούντο στο σύνολό τους στη μητρική εταιρεία.

3.Παροχή διατακτικών σε μεταπωλητές -Λογιστική διαφορά ύψους 17.539,00 ευρώ(βλ. α/α 9 ανωτέρω πίνακα)

Η ελεγκτική αρχή απέρριψε και προσέθεσε ως λογιστική διαφορά, δαπάνη συνολικού ποσού 17.539,00 ευρώ η οποία αφορούσε δαπάνες που αντιστοιχούν στη λήψη τιμολογίων εκδόσεως της εταιρείας «.....», κατ' επίκληση της διάταξης του άρθρου 31 παρ.1 του ν.2238/1994 και της ΠΟΛ1057/2007, χωρίς να προβαίνει σε ουδεμία κρίση αναφορικά με τον λόγο για τον οποίο έκρινε ως απορριπτέα την υπό κρίση δαπάνη. Η υλοποίηση και η παραγωγικότητα της δαπάνης προκύπτει άνευ ετέρου από την φύση της δαπάνης καθώς η παροχή διατακτικών σε μεταπωλητές της εταιρείας ως ανταμοιβή για τις πωλήσεις τους στόχευε στην αύξηση των κερδών της εταιρείας. Επίσης η εταιρεία τηρούσε πλήρη κατάλογο με τους μεταπωλητές που έλαβαν τις υπό κρίση διατακτικές και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της ελεγκτικής αρχής ότι δεν προκύπτουν τα επωφεληθέντα πρόσωπα από τις διατακτικές τυγχάνει αβάσιμος.

4.Εξοπλισμός συνεργαζόμενων καταστημάτων -Λογιστική διαφορά ύψους 29.285,00 ευρώ(βλ. α/α 14,15,20 ανωτέρω πίνακα)

Η ελεγκτική αρχή απέρριψε και προσέθεσε ως λογιστική διαφορά, δαπάνες συνολικού ποσού 29.285,00 ευρώ οι οποίες αφορούσαν τον εξοπλισμό των συνεργαζομένων με την προσφεύγουσα εταιρεία καταστημάτων επικαλούμενη πως οι εν λόγω εγκαταστάσεις δεν αφορούν εγκαταστάσεις αυτής αλλά εγκαταστάσεις τρίτων. Οι εν λόγω δαπάνες διενεργήθηκαν μεν σε καταστήματα μεταπωλητών, πλην όμως είχαν ως απώτερο σκοπό τη διεύρυνση των εργασιών και την αύξηση του εισοδήματος της εταιρείας και ως εκ τούτου πρέπει να θεωρηθούν ως παραγωγικές εντασσόμενες στα γενικά έξοδα διαχείρισης κατά άρθρο 31 παρ.1 περ.(α) του ν.2238/1994.

5.Ελλείμματα-Λογιστική διαφορά ύψους 11.960,68 ευρώ (βλ. α/α 23 ανωτέρω πίνακα)

Η ελεγκτική αρχή προσέθεσε ως λογιστική διαφορά στα καθαρά κέρδη της εταιρείας για την χρήση 2011 το ανωτέρω ποσό το οποίο αφορά διαφορές απογραφής, ήτοι ποσοτικά ελλείμματα, τα οποία προέκυψαν κατά την καταμέτρηση των εμπορευμάτων, στην οποία προέβη η εταιρεία κατά την διάρκεια και στο κλείσιμο της οικείας χρήσης και τα οποία κατεγράφησαν στο βιβλίο αποθήκης. Οι διαφορές απογραφής που προέκυψαν οφείλονταν σε απώλειες, παραλείψεις κατά τη μετακίνηση και παραλαβή των εμπορευμάτων, λογιστικά λάθη κατά την καταχώρηση στην αποθήκη και την τιμολόγηση, ήταν δε από άποψη μεγέθους καθ' όλα φυσιολογικές εν όψει των οικονομικών στοιχείων της εταιρείας (σχετ. το υπ'αριθμ.1019189/158/14.03.1996 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών).

6.Ταξίδι στο εξωτερικό -Λογιστική διαφορά ύψους 3.854,00 ευρώ (βλ. α/α 11 ανωτέρω πίνακα)

Η ελεγκτική αρχή απέρριψε και προσέθεσε ως λογιστική διαφορά στα καθαρά κέρδη της εταιρείας δαπάνη, ποσού 3.854,00 ευρώ, κατ' επίκληση της διάταξης του άρθρου 31 παρ.1 περ.(ω) του ν.2238/1994 περί «οργάνωσης ημερίδων και συναντήσεων». Ωστόσο οι εν λόγω δαπάνες δεν αφορούσαν επ' ουδενί την εκ μέρους της εταιρείας διοργάνωση ημερίδας στο Ηράκλειο Κρήτης αλλά αντιθέτως το κόστος συμμετοχής στελεχών της (και ειδικότερα των κ.κ., και από το τμήμα marketing και των κ.κ., και από το τμήμα πωλήσεων) σε σεμινάριο που είχε οργανωθεί από το τοπικό σωματείο ιδιοκτητών στο ξενοδοχείοHotel του Ηρακλείου. Ως εκ τούτου η βάση απόρριψης της εν λόγω δαπάνης είναι εσφαλμένη και ελλείψει ύπαρξης άλλου λόγου απόρριψής της θα πρέπει να αναγνωρισθεί ως εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας.

2. ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

α)Με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, της Προϊσταμένης του(.....) καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία φόρος **48.533,21 €**, πλέον **58.239,86€** (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικό ποσό **106.773,07 €**.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο Φ.Π.Α., η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση φόρο εισροών ποσού **48.533,21 ευρώ** με συνέπεια να προκύψει για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο ισόποσο χρεωστικό υπόλοιπο φόρου.

β)Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, της Προϊσταμένης του(.....)

καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία φόρος **30.963,82 €**, πλέον **37.156,58 €** (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας) ήτοι συνολικό ποσό **68.120,40 €**.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο Φ.Π.Α., η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση φόρο εισροών ποσού **30.963,82 ευρώ** με συνέπεια να προκύψει για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο ισόποσο χρεωστικό υπόλοιπο φόρου.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων της από Έκθεσης Τακτικού Ελέγχου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας βάσει του άρθρου 48 του ν.2859/2000 & των Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1037 & 1081/2005 και 1159/2011 & 1038/2012 της ελέγκτριας του

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αμφισβητεί **(α) για την χρήση 2010** τη μη αναγνώριση προς έκπτωση φόρου εισροών ύψους **44.159,38 ευρώ** (αποδεχόμενη τη μη αναγνώριση προς έκπτωση φόρου εισροών ύψους 4.373,83 ευρώ) και **(β) για την χρήση 2011** τη μη αναγνώριση προς έκπτωση φόρου εισροών ύψους **22.055,08 ευρώ** (αποδεχόμενη τη μη αναγνώριση προς έκπτωση φόρου εισροών ύψους 8.908,74 ευρώ) και ζητά την αποδοχή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και την ακύρωση άλλως δε και επικουρικής την μεταρρύθμιση των ως άνω πράξεων προβάλλοντας ως βασικό ισχυρισμό ότι η ελεγκτική αρχή εσφαλμένα θεώρησε ότι ο Φ.Π.Α. α) για την χρήση 2010, ύψους 44.159,38 ευρώ που αναλογεί σε δαπάνες διαφημιστικών επιγραφών-πινακίδων ύψους 199.822,05 ευρώ και β) για την χρήση 2011, ύψους 22.055,08 ευρώ που αναλογεί σε δαπάνες διαφημιστικών επιγραφών-πινακίδων ύψους 95.864,62 ευρώ, έπρεπε να υπαχθεί σε πενταετή διακανονισμό βασιζόμενη στην παραδοχή ότι οι εν λόγω διαφημιστικές επιγραφές και πινακίδες αποτελούν επενδυτικά αγαθά της εταιρείας. Κατά τον χρόνο εγκατάστασης των διαφημιστικών επιγραφών στο κατάστημα του εκάστοτε συνεργάτη, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέγραφε με αυτόν σχετική σύμβαση, η οποία περιελάμβανε πλήθος όρων από τους οποίους προκύπτει άνευ ετέρου πως η εταιρεία δεν διακρατούσε την κυριότητα επί των διαφημιστικών επιγραφών. Επίσης η προσφεύγουσα αναφέρει ότι ο ακολουθούμενος φορολογικός χειρισμός έγινε αποδεκτός από τους κατά καιρούς προγενέστερους διενεργηθέντες ελέγχους και ως εκ τούτου η αλλαγή θέσης από τον παρόντα έλεγχο παραβιάζει κατάφωρα τις συνταγματικώς κατοχυρωμένες αρχές της προστατευόμενης εμπιστοσύνης και της χρηστής διοικήσεως.

3. ΤΕΛΟΣ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ

α) Με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, έτους 2010, της Προϊσταμένης καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία τέλος χαρτοσήμου **235.000,00 €**, εισφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου **47.000,00€**, πλέον πρόσθετο τέλος λόγω ανακρίβειας **282.000,00 €** και πρόσθετη εισφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου λόγω ανακρίβειας **56.400,00 €**, ήτοι συνολικό ποσό **620.400,00 €**.

Η διαφορά τελών χαρτοσήμου προέκυψε καθόσον κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο εφαρμογής Κ.Ν.Τ.Χ., η ελεγκτική αρχή διαπίστωσε ότι την περίοδο 01/01/-31/12/2010 η προσφεύγουσα εταιρεία με βάση τις από, και ιδιωτικές συμβάσεις με τη συνδεδεμένη (συγγενή) εταιρεία και σύμφωνα με τις εγγραφές που απεικονίζονται στα λογιστικά βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας, εισέπραξε δάνεια συνολικού ποσού **11.750.000,00**

ευρώ (βλ. αναλυτικά σελ.9,12 οικείας έκθεσης ελέγχου) τα οποία υπόκεινται σε τέλη χαρτοσήμου κατά τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 8 παρ.1 και 15 παρ.1^α και 12 του Κ.Ν.Τ.Χ. και σχετικής δικαστικής νομολογίας(617/2006ΔΦΑ,και 3639/2013, 124/2014 του ΣΤΕ) και για τα οποία η προσφεύγουσα εταιρεία δεν υπέβαλε δηλώσεις και δεν απέδωσε το αναλογούν τέλος χαρτόσημου και εισφοράς υπέρ ΟΓΑ.

β)Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, έτους 2011, της Προϊσταμένης καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία τέλος χαρτοσήμου **188.850,73 €**, εισφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου **37.770,15 €**, πλέον πρόσθετο τέλος λόγω ανακρίβειας **226.620,88 €** και πρόσθετη εισφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου λόγω ανακρίβειας **45.324,18 €**, ήτοι συνολικό ποσό **498.565,94 €**.

Η διαφορά τελών χαρτοσήμου προέκυψε καθόσον κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο εφαρμογής Κ.Ν.Τ.Χ., η ελεγκτική αρχή διαπίστωσε ότι την περίοδο 01/01/-31/12/2011: α) η προσφεύγουσα εταιρεία με βάση τις από, και ιδιωτικές συμβάσεις με τη συνδεδεμένη (συγγενή) εταιρεία και σύμφωνα με τις εγγραφές που απεικονίζονται στα λογιστικά βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας, εισέπραξε δάνεια συνολικού ποσού **8.600.000,00 ευρώ** (βλ. αναλυτικά σελ.9, 12 οικείας έκθεσης ελέγχου) και β) χορήγησε ταμειακή διευκόλυνση στην μητρική εταιρεία ποσού **1.685.073,14 ευρώ**. Οι εν λόγω συναλλαγές υπόκεινται σε τέλη χαρτοσήμου κατά τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 8 παρ.1 και 15 παρ.1^α, 5γ και 12 του Κ.Ν.Τ.Χ. και σχετικής δικαστικής νομολογίας(617/2006ΔΦΑ,και 3639/2013, 124/2014 του ΣΤΕ) για τις οποίες όμως η προσφεύγουσα εταιρεία δεν υπέβαλε δηλώσεις και δεν απέδωσε το αναλογούν τέλος χαρτόσημου και εισφοράς υπέρ ΟΓΑ.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων της από Έκθεσης Τακτικού Ελέγχου Κ.Ν.Τ.Χ. της ελέγκτριας του

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως δε και επικουρικώς την μεταρρύθμιση των ως άνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς :

1)Η φορολογική διοίκηση μη νομίμως επέβαλε τέλη χαρτοσήμου επί λογιστικών εγγραφών που απορρέουν από Δανειακή Σύμβαση που συνήφθη κατά την διάρκεια του έτους 2009 διότι ο φορολογικός έλεγχος δεσμεύεται από την υπ'αριθμ..... /18-03-2015 εντολή ελέγχου η οποία αφορούσε αποκλειστικά τα φορολογικά έτη 2010 και 2011.

2)Η εγγραφή των εν λόγω δανείων στα λογιστικά βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας δεν δύναται να θεωρηθεί υποχρέωση εκτελεστή στην Ελλάδα (σχετ.2073/1989,2/1990 3270/1981 και 3150/1994 του ΣΤΕ).

3)Οι εν λόγω δανειακές συμβάσεις δεν υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου καθόσον :α)καταρτίσθηκαν στην αλλοδαπή και συγκεκριμένα στο Μιλάνο Ιταλίας, β)το κεφάλαιο των δανείων κατεβλήθη από τραπεζικό λογαριασμό της δανείστριας Μητρικής Εταιρείας σε τραπεζικό λογαριασμό της δανειζόμενης (προσφεύγουσας εταιρείας) στην Ελβετική Τράπεζα....., γ)δεν αφορούν κινητή ή ακίνητη περιουσία στην ημεδαπή και δ)δεν προκύπτουν από αυτές υποχρεώσεις εκτελεστές στην Ελλάδα.

4)Δεν υπήρχε ουδεμία ταμειακή διευκόλυνση από την προσφεύγουσα εταιρεία προς την μητρική εταιρεία, η υπό κρίση καταβολή ποσού **1.685.073,14 ευρώ** προς την μητρική εταιρεία έγινε για

λογαριασμό της προμηθεύτριας εταιρείας και καταβλήθηκε στην μητρική εταιρεία διότι αυτή είχε το ρόλο του διαχειριστή των πληρωμών προς εταιρείες του ομίλου.

5)Η χορήγηση έντοκων πιστώσεων απαλλάσσεται από την επιβολή τέλους χαρτοσήμου λόγω υπαγωγής της στις διατάξεις περί Φ.Π.Α. .(σχ.ετ. 623/1998Ν.Σ.Κ. , 416/2000 Ν.Σ.Κ. , C-281/91 Δ.Ε.Κ., C-77/01Δ.Ε.Κ., 3928/1996 ΣΤΕ, 3727/1998ΣΤΕ.)

4. ΦΟΡΟΣ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

α)Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2010, της Προϊσταμένης του (.....) καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία φόρος **9.592,07 €, πλέον **11.510,48€** (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικό ποσό **21.102,55 €**.**

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο φόρου ακίνητης περιουσίας, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01.01.2010 προσδιορίσθηκε φορολογητέα αξία ακινήτων **3.000.069,10 ευρώ** αντί της δηλωθείσας **1.284.739,74 ευρώ**.

β)Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2011, της Προϊσταμένης του (.....) καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία φόρος **9.592,07 €, πλέον **10.743,12 €** (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικό ποσό **20.335,19 €**.**

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο φόρου ακίνητης περιουσίας, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01.01.2011 προσδιορίσθηκε φορολογητέα αξία ακινήτων **3.000.069,10 ευρώ** αντί της δηλωθείσας **1.284.739,74 ευρώ**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων της από Έκθεσης Πλήρους Ελέγχου Φόρου Ακίνητης Περιουσίας της ελέγκτριας του

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την αποδοχή αυτής και την ακύρωση άλλως δε και επικουρικώς την μεταρρύθμιση των ως άνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1)Εσφαλμένη απόρριψη από την πλευρά του ελέγχου, του ισχυρισμού της προσφεύγουσας εταιρείας που προέβαλε στο από/2015 «Σημείωμα-απόψεις-αντιρρήσεις», ως προς το εμβαδόν του γηπέδου. Ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία του οικοπέδου που βρίσκεται στην ειδική θέση της κτηματικής περιφέρειας του Δήμου Ασπρόπυργου σύμφωνα με την επιφάνεια που αναγράφεται στο υπ' αριθμ./13-07-1993 συμβόλαιο αγοράς ακινήτου της συμβολαιογράφου Ελευσίνας ήτοι 10.166,40 τ.μ. ενώ σύμφωνα με ακριβή πρόσφατη καταμέτρηση του γηπέδου η οποία πραγματοποιήθηκε με βάση το Εθνικό Γεωδαιτικό Σύστημα Αναφοράς (ΕΓΣΑ 87) το εμβαδόν του είναι 10.138,61 τ.μ.. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσάγει και επικαλείται: α)επικυρωμένο αντίγραφο της υπ' αριθμ./1993 άδειας οικοδομής Πολεοδομικού Γραφείου Ελευσίνας (στην προσφυγή αναφέρεται συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Ελευσίνας, ο εν λόγω αριθμός όμως αντιστοιχεί στην άδεια οικοδομής και από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι δεν έχει προσκομισθεί συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Ελευσίνας) και β)το από τον Ιούλιο του 2014 Τοπογραφικό διάγραμμα του Πολιτικού Μηχανικού

2)Εσφαλμένη αιτιολογία στον υπολογισμό του Φ.Α.Π. επί της αντικειμενικής αξίας των κτισμάτων. Ο έλεγχος με εσφαλμένη αιτιολογία απέρριψε τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας που προέβαλε στο από/2015 «Σημείωμα-απόψεις-αντιρρήσεις», ως προς το εμβαδό των κτισμάτων επί του προαναφερομένου οικοπέδου. Τα κτίσματα που ανήγειρε η προσφεύγουσα εταιρεία ήταν εμβαδού 3.867,56 τ.μ. δηλαδή δεν είχαν ανεγερθεί τα 5.534,00 τ.μ. όπως προέβλεπε η υπ'αριθμ./23.07.1993 άδεια οικοδομής. Προς απόδειξη αυτών προσάγει και επικαλείται: α)αντίγραφο της υπ'αριθμ...../23.07.1993 άδειας οικοδομής του Πολεοδομικού Γραφείου Ελευσίνας, β)αντίγραφο από το ηλεκτρονικό αρχείο του Υ.Π.Ε.Κ.Α. με αριθμό δήλωσης με την οποία η προσφεύγουσα εταιρεία ζήτησε να υπαχθεί στις διατάξεις του ν.4178/2013 και γ) το από ιστορικό στοιχείων ιδιοκτησίας συνταχθέν από την «.....».

1. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Ως προς τις αμφισβητούμενες λογιστικές διαφορές για την χρήση 2010

1.Διαφημιστικές επιγραφές και πινακίδες σε καταστήματα τρίτων – Λογιστική διαφορά ύψους 186.963,88 ευρώ (βλ. α/α 10 ανωτέρω πίνακα)

Επειδή στην παρ.1 περ.(στ) του άρθρου 31 του ν.2238/1994 ορίζεται:

«Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος:

στ) Των ποσών των αποσβέσεων για την κάλυψη της φθοράς των κάθε είδους εγκαταστάσεων ή μηχανημάτων ή φθαρτών υλικών, συναφών με τη λειτουργία της επιχείρησης και γενικά κάθε κινητής ή ακίνητης περιουσίας της επιχείρησης, εφόσον αυτές έγιναν με οριστικές εγγραφές, συμφωνά με τους ειδικούς όρους που ορίζονται για κάθε επιχείρηση...».

Επειδή στο άρθρο 11 παρ.7 του Π.Δ.299/2003 (Καθορισμός κατώτερων και ανώτερων συντελεστών απόσβεσης) ορίζεται:

«Για φωτεινές επιγραφές που είναι εγκατεστημένες σε ακίνητα τρίτων ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζεται σε δεκαπέντε τοις εκατό (15%) και είκοσι τοις εκατό (20%) αντίστοιχα.».

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

«Το κόστος αγοράς των διαφημιστικών πινακίδων, στεγάστρων, αντλιών υγρών καυσίμων με το οποίο επιβαρύνεται εταιρεία πετρελαιοειδών για την τοποθέτησή τους σε πρατήρια τρίτων (από τα οποία διατίθενται αποκλειστικά τα καύσιμα της συγκεκριμένης εταιρείας) υπόκειται σε απόσβεση, εφόσον τα πάγια αυτά στοιχεία αποτελούν περιουσιακά στοιχεία της υπόψη εταιρείας. (1039635/10411/Β0012/14-11-2003).».

Επειδή στο άρθρο 1034 του Αστικού Κώδικα ορίζεται :

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

Επειδή η ελεγκτική αρχή θεώρησε ότι οι διαφημιστικές επιγραφές που τοποθετούνται στα καταστήματα συνεργατών της προσφεύγουσας εταιρείας, αποτελούν πάγια στοιχεία αυτής και ως εκ τούτου η εταιρεία οφείλει να τις εκπέσει κατ' άρθρο 31 παρ.1 περ. (στ) του ν.2238/1994 μέσω τμηματικής απόσβεσης τους εφαρμόζοντας τους προβλεπόμενους στο Π.Δ. 299/2003 συντελεστές απόσβεσης. Συνεπώς από το ποσό των **199.822,05 ευρώ** που αφορά δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν σε καταστήματα τρίτων για τοποθέτηση φωτεινών επιγραφών βάσει τιμολογίων που έλαβε από την εταιρεία «.....», ΑΦΜ, αναγνώρισε ως εκπιπτόμενες δαπάνες το ποσό απόσβεσης **12.858,17 ευρώ** ενώ το υπόλοιπο ποσό ήτοι **186.963,88 ευρώ** αποτελεί λογιστική διαφορά.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η θέση του ελέγχου είναι πλήρως εσφαλμένη καθόσον δεν διατηρεί την κυριότητα επί των διαφημιστικών επιγραφών και πινακίδων αλλά αντιθέτως αυτή μεταβιβάζεται στους συνεργάτες της με αποτέλεσμα να μην μπορούν οι υπό κρίση πινακίδες να θεωρηθούν ως πάγια στοιχεία της και επίσης αναφέρει ότι ο ακολουθούμενος φορολογικός χειρισμός έγινε αποδεκτός από τους κατά καιρούς προγενέστερους διενεργηθέντες ελέγχους ως εκ τούτου η αλλαγή θέσης από τον παρόντα έλεγχο παραβιάζει κατάφωρα τις συνταγματικώς κατοχυρωμένες αρχές της προστατευόμενης εμπιστοσύνης και της χρηστής διοικήσεως.

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

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

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

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

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

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

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

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

Επειδή από το περιεχόμενο της ανωτέρω σύμβασης, το οποίο ήταν ως προς όλα τα σημεία του τυποποιημένο και κοινό σε όλες τις συμβάσεις των εμπορικών συνεργατών, δεν προκύπτει με κανένα τρόπο η συμφωνία μεταξύ των συμβαλλόμενων μερών για μεταβίβαση της κυριότητας. Το γεγονός ότι χορηγείται στην προσφεύγουσα εταιρεία το δικαίωμα τοποθέτησης, ανάρτησης και απεγκατάστασης των διαφημιστικών επιγραφών στα καταστήματα των εμπορικών συνεργατών της, για τις οποίες επιβαρύνεται το κόστος κατασκευής αυτών η ίδια, δεν συνεπάγεται την μεταβίβαση της κυριότητας, άλλωστε από τους όρους 5Α ΚΑΙ 5Β της εν λόγω σύμβασης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν αποξενώνεται από τα δικαιώματά της επί των διαφημιστικών επιγραφών. Επίσης ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι οι εμπορικοί συνεργάτες επωμίζονται τις δαπάνες και τις ζημιές που προβλέπονται στους όρους 3 και 4 της προαναφερόμενης σύμβασης και επιτρέπουν την είσοδο στην προσφεύγουσα εταιρεία για την πιθανή αφαίρεση αυτών, δεν τεκμηριώνει ότι μετατίθεται η κυριότητα της μεταβίβασης με την εν λόγω σύμβαση.

Επειδή η κάθε χρήση αντιμετωπίζεται αυτοτελώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι η κρίση του παρόντος ελέγχου είναι εσφαλμένη, αναφερόμενος στις διαπιστώσεις και τα πορίσματα φορολογικών ελέγχων προγενέστερων χρήσεων, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Κατόπιν των ανωτέρω αποφασίζουμε την απόρριψη της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την ως άνω λογιστική διαφορά συνολικού ποσού **186.963,88 ευρώ**.

2.Εκπτώσεις σε πελάτες μέσω συστήματος πόντων- Λογιστική διαφορά ύψους 19.563,42 ευρώ (βλ. α/α 7 ανωτέρω πίνακα)

Επειδή στο , άρθρο 31 παρ.1 περ.(ιδ) του ν.2238/1994 Κ.Φ.Ε ορίζεται :

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. 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.». (σχετ. και ΠΟΛ.1005/14.1.2005)

Επειδή στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1029/2006 ορίζεται:

«Επώνυμο διαφημιστικά δώρα είναι τα δώρα επί των οποίων τίθεται όχι μόνον ολόκληρη η επωνυμία ή το σήμα της επιχείρησης, αλλά και οποιαδήποτε ένδειξη που υποδηλώνει την ταυτότητα της επιχείρησης, ανεξάρτητα αν με τον τρόπο αυτό επιτυγχάνεται ή όχι η διαφήμιση, στην οποία απέβλεψε κατ'αρχήν η επιχείρηση και η σχετική δαπάνη διαφήμισης δεν εκπίπτει αν δεν έχει καταβληθεί το σχετικό τέλος διαφήμισης. (Σ.τ.Ε. 888/1991)»

Επειδή με την υπ'αριθμ.76/13-12-2007 εγκύκλιο του αρμόδιου περί επιβολής τέλους διαφήμισης Υπουργείου Εσωτερικών με θέμα :«Διαφημιστικές ενέργειες που εντάσσονται στην Κατηγορία Δ' του άρθρου 15 του β.δ 24.9/20.10.1958, περί επιβολής τέλους διαφήμισης υπέρ Ο.Τ.Α» αναφέρεται :

« Σας γνωρίζουμε ότι εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ. 259/2007 και 319/2007 Γνωμοδοτήσεις του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Ν.Σ.Κ), το περιεχόμενο των οποίων έγινε αποδεκτό από τον Υφυπουργό Εσωτερικών και ως εκ τούτου καθίσταται υποχρεωτικό για τη διοίκηση, κατά τα οριζόμενα στην παρ.4 του άρθρου 7 του ν.3086/2002 (Φ.Ε.Κ 324 Α').

Με την υπ' αριθμ. **259/2007** Γνωμοδότηση, φωτ/φο της οποίας επισυνάπτεται στην παρούσα, γίνεται δεκτό ότι στο τέλος διαφήμισης υπέρ Ο.Τ.Α (2%) υπόκειται το σύνολο της δαπάνης που απορρέει από την πραγματοποίηση κάθε είδους διαφημιστικής πράξης που προσομοιάζει, ως προς τον τρόπο διενέργειάς της, με αυτές που ρητά ορίζονται, υπό την «Κατηγορία Δ» στο άρθρο 15, παρ.1 του, από 24.9/20.10.1958 β.δ, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 5 του ν.1900/1990 (ΦΕΚ 125 Α') και το άρθρο 9, παρ. 6.α. του ν.2880/2001 (ΦΕΚ 9 Α').

.....
.....
Με την υπ' αριθμ. **319/2007 Γνωμοδότηση**, φωτ/φο της οποίας επισυνάπτεται στην παρούσα, γίνονται δεκτά τα ακόλουθα :

Η ενσωμάτωση έντυπων φυλλαδίων προβολής προϊόντων επιχειρήσεων στα ενημερωτικά έντυπα διακίνησης των λογαριασμών που αποστέλλονται από τις τράπεζες στους αντίστοιχους χρήστες των παρεχόμενων, από αυτές, υπηρεσιών (δηλαδή στους πελάτες τους) θεωρείται διαφήμιση και υπόκειται στο τέλος διαφήμισης 2% υπέρ των Ο.Τ.Α. Ο χαρακτήρας της διαφήμισης δεν αναιρείται εκ του γεγονότος ότι η προβολή των προϊόντων απευθύνεται σε συγκεκριμένο αριθμό προσώπων και δεν έχει το χαρακτήρα της δημόσιας προβολής, δεδομένου ότι η εννοιολογική οριοθέτηση της διαφήμισης δε συνυφαίνεται, αναγκαίως, με τη μετάδοση μηνυμάτων προς το ευρύτερο κοινό. Σε κάθε περίπτωση άλλωστε, 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».

Δεδομένης της πολυμορφίας της διαφημιστικής δραστηριότητας και των ποικίλων επικοινωνιακών προσεγγίσεων που εφαρμόζονται για τον επηρεασμό της κοινής γνώμης προς μια συγκεκριμένη κατεύθυνση 1, ο καθορισμός του εύρους εφαρμογής των διατάξεων περί επιβολής τέλους διαφήμισης για την «Κατηγορία Δ» αποτελεί θέμα για το οποίο, σε πολλές περιπτώσεις, καλείται να αποφανθεί η διοίκηση, με κριτήριο το βαθμό συνάφειας της κάθε ενέργειας με τις πράξεις που ευθέως ορίζονται από τη νομοθεσία.

Θεωρώντας κρίσιμης σημασίας τη διασφάλιση της ομοιόμορφης εφαρμογής των συγκεκριμένων διατάξεων, ιδιαίτερα λόγω της άμεσης συσχέτισής τους με φορολογικές ρυθμίσεις², κρίνουμε σκόπιμη την παράθεση των ακόλουθων οδηγιών και περιπτώσεων διαφημιστικών ενεργειών, για τις οποίες η διοίκηση έχει ήδη αποφανθεί επί του θέματος της υπαγωγής τους στο τέλος διαφήμισης υπέρ Ο.Τ.Α.

1. Έκταση εφαρμογής των διατάξεων για την «Κατηγορία Δ'» :

Στην «Κατηγορία Δ» υπάγονται :

«1. Ορισμός διαφήμισης σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 25/2000 Γνωμ. 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 κλπ.

Ορισμός σύμφωνα με άρθρο 9 του ν.2251/1994 «περί προστασίας των καταναλωτών» : Διαφήμιση είναι κάθε ανακοίνωση που γίνεται στα πλαίσια εμπορικής, βιομηχανικής, βιοτεχνικής ή επαγγελματικής δραστηριότητας με στόχο την προώθηση της διάθεσης αγαθών ή υπηρεσιών»

2 Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31, παρ.1, περ.ιδ του ν.2238/1994 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος», κατά τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ, τα ποσά των δαπανών διαφημίσεων που βαρύνουν τις επιχειρήσεις αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα τους. Ειδικά τα ποσά των δαπανών αυτών που υπόκεινται σε τέλος διαφημίσεων υπέρ δήμων και κοινοτήτων δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη της διαφημιζόμενης επιχείρησης, αν δεν αποδεικνύεται η καταβολή του αναλογούντος τέλους. Επιπλέον, σύμφωνα με την παρ.19 του ανωτέρου άρθρου, δαπάνες που εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου αυτού και για τις οποίες έχει γίνει δεκτό με διοικητικές λύσεις και με τη νομολογία ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, περιλαμβάνονται σε απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, που είναι δεσμευτική για τις ελεγκτικές υπηρεσίες. Για οποιαδήποτε προσθήκη περίπτωσης στον κατάλογο αυτό, ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις ή επαγγελματικές ενώσεις δικαιούνται να υποβάλλουν στην αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομίας & Οικονομικών αίτηση, προκειμένου να εξετασθεί η συγκεκριμένη περίπτωση από ειδική γνωμοδοτική επιτροπή.»

Α. Όλες οι διαφημιστικές ενέργειες (ανεξαρτήτως του χώρου που αυτές διενεργούνται, του μέσου που χρησιμοποιείται ή του κοινού στο οποίο απευθύνονται), οι οποίες, έχοντας κοινά χαρακτηριστικά, παρουσιάζουν συνάφεια με διαφημιστικές πράξεις που για τη μετάδοση του «μηνύματος» χρησιμοποιούν τα ακόλουθα :

- Ημερολόγια
- Αυτοκόλλητα, στα οποία αναγράφονται λέξεις ή απεικονίζονται κάθε είδους παραστάσεις
- Έντυπα (ανεξαρτήτως του τρόπου διανομής τους)

Τα διαφημιστικά έντυπα που διανέμονται, υπό μορφή ένθετου, συρραμμένου ή μη, μαζί με τις εφημερίδες και τα περιοδικά υπόκεινται στο τέλος (άρθρο 9, παρ.6.α του ν.2880/2001)

- Δώρα

- Είδη με διαφημιστικές παραστάσεις ή λέξεις

Β.

Γ.

Σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 888/1991 Απόφαση του Σ.τ.Ε, διαφημιστικά δώρα θεωρούνται τα δώρα επί των οποίων τίθεται ολόκληρη η επωνυμία ή το σήμα της επιχείρησης καθώς και οποιαδήποτε ένδειξη που υποδηλώνει την ταυτότητα της επιχείρησης, ανεξάρτητα αν με τον τρόπο αυτό επιτυγχάνεται ή όχι η διαφήμιση, στην οποία απέβλεψε κατ' αρχήν η επιχείρηση.....».

Επειδή στην ΠΟΛ 1023/2009 Εγκύκλιο του Υπ. Οικονομικών αναφέρεται ότι:

Με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 15 του από 24.9./20.10.1958 Β.Δ., όπως αυτές αντικαταστάθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 1900/1990 και τις διατάξεις της παρ.6 του άρθρου 9 του Ν. 2880/2001 ορίζεται, ότι για διαφημίσεις που εντάσσονται στην τέταρτη κατηγορία (Δ'), το τέλος προσδιορίζεται σε ποσοστό 2% επί της συνολικής διαφημιστικής δαπάνης που καταβλήθηκε από το διαφημιζόμενο για τη διενέργειά τους. Στην κατηγορία αυτή εντάσσονται όλες οι 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.

Το Υπουργείο Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης με το αριθμ. 55758/4-12-2008, το οποίο κοινοποιήθηκε στην υπηρεσία μας, έχοντας λάβει υπόψη τις ανωτέρω διατάξεις, καθώς και τα αναφερόμενα στις αριθμ. 319/2007 και 25/2000 γνωμοδοτήσεις του ΝΣΚ, αποφάνθηκε, ότι:

α) η δωρεάν χορήγηση κουπονιών από εταιρεία προς τους πελάτες της, που εξαργυρώνονται στα καταστήματα εστίασης άλλης εταιρείας, έναντι παροχής από αυτή «δωρεάν» γεύματος, συνιστά διαφημιστική πράξη που διενεργεί η συγκεκριμένη εταιρεία προς τους πελάτες της. Ειδικότερα πρόκειται για παροχή δώρου (δωρεάν γεύματος) και συνιστά διαφημιστική πράξη που εντάσσεται στην κατηγορία Δ του άρθρου 15 του β.δ.24.9/20.10.1958.

β) η εταιρεία που χορηγεί δωρεάν κουπόνια, ως διαφημιζόμενη, υποχρεούται να καταβάλλει τέλος διαφήμισης 2% επί της συνολικής δαπάνης που πραγματοποιεί για τη διενέργεια της συγκεκριμένης διαφημιστικής πράξης και εν προκειμένω το τέλος 2% υπολογίζεται επί της δαπάνης που αφορά στην ονομαστική αξία των γευμάτων που παρασχέθηκαν από την επιχείρηση εστίασης (βάσει του εκδιδόμενου σχετικού τιμολογίου) καθώς και επί της δαπάνης που αφορά στην εκτύπωση του συνόλου των κουπονιών....».

Επειδή η ελεγκτική αρχή απέρριψε και προσέθεσε ως λογιστική διαφορά στα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας εταιρείας, ποσό **19.563,42 €** που αφορά τις εκπτώσεις (μέσω συγκέντρωσης πόντων) για την αγορά προϊόντων από την αλυσίδα super-market, οι οποίες χορηγήθηκαν από την εταιρεία στους καταναλωτές (πελάτες λιανικής) μέσω μεταπωλητών της, χαρακτηρίζοντάς τις ως διαφημιστικές δαπάνες, για τις οποίες δεν έχει καταβληθεί το οικείο τέλος διαφημίσεων υπέρ δήμων και κοινοτήτων.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η εν λόγω προωθητική ενέργεια δεν αποτελεί διαφήμιση και εν πάση περιπτώσει δεν μπορεί να υπαχθεί αλλά ούτε και υπήχθη από την ελεγκτική αρχή σε καμία από τις περιοριστικώς αναφερόμενες στο υπ.αριθμ.15 Β.Δ.24.9./20.10.1958 περιπτώσεις που υπόκεινται σε τέλος διαφήμισης.

Επειδή βάσει των προαναφερθεισών διατάξεων η εν λόγω διαφημιστική ενέργεια εμπίπτει στις περιπτώσεις της κατηγορίας Δ του άρθρου 15 του β.δ.24.9/20.10.1958 καθώς όπως προκύπτει από το πρόγραμμα πιστότητας-....., το από ιδιωτικό συμφωνητικό συνεργασίας μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας και της «.....» το εν λόγω super market ανταμείβει (μέσω έκπτωσης) τους πελάτες/κατόχους κάρτας με συγκεκριμένο αριθμό πόντων για κάθε αγορά τεσσάρων Η χορηγηθείσα έκπτωση στους καταναλωτές ως δώρο-ανταμοιβή για την αγορά, τιμολογείται από το supermarket στην προσφεύγουσα εταιρεία (σχ. προσκομισθέντα τιμολόγια). Ως εκ τούτου οι εν λόγω δαπάνες υπόκεινται σε διαφημιστικό τέλος και ορθώς ο έλεγχος δεν τις αναγνώρισε εφόσον διαπίστωσε την μη καταβολή του από την προσφεύγουσα εταιρεία.

Κατόπιν των ανωτέρω αποφασίζουμε την απόρριψη της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την ως άνω λογιστική διαφορά συνολικού ποσού **19.563,42 ευρώ**.

3.Ελλείμματα-Λογιστική διαφορά ύψους 15.268,39 ευρώ (βλ. α/α 23 ανωτέρω πίνακα)

Επειδή στην παρ.18.1. της εγκυκλίου 3/1992 «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του νέου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992)» αναφέρεται:

«Οι εγγραφές στα βιβλία του Κώδικα πρέπει να στηρίζονται σε:

α) στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του, όπως π.χ. τιμολόγια, αποδείξεις λιανικής πώλησης, αποδείξεις δαπανών, φορτωτικές κ.λ.π., ή

β) δημόσια έγγραφα. Δημόσια έγγραφα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 438 της Πολιτικής Δικονομίας είναι τα έγγραφα εκείνα που συντάσσονται, κατά τους νομίμους τύπους, από δημοσίους υπαλλήλους ή λειτουργούς ή πρόσωπα που ασκούν δημόσια υπηρεσία ή λειτουργία. Σημειώνεται ότι τα έγγραφα αυτά, σύμφωνα με το ίδιο άρθρο (438), έχουν πλήρη αποδεικτική ισχύ έναντι όλων, ή

γ) άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία, όπως π.χ. πρωτόκολλα καταστροφής, εκθέσεις που συντάσσονται σε λόγους ανωτέρας βίας (εκθέσεις πυροσβεστικής υπηρεσίας σε περίπτωση πυρκαϊάς κ.λ.π). Διευκρινίζεται ότι τα πρόσφορα αυτά στοιχεία, αναφερόμενα σε πραγματικά γεγονότα, εξετάζονται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και σε περίπτωση αμφισβήτησης από τα Διοικητικά Δικαστήρια.».

Επειδή εν προκειμένω, η ελεγκτική αρχή προσέθεσε ως λογιστική διαφορά στα καθαρά κέρδη της εταιρείας για την χρήση 2010 το ποσό των **15.268,39 ευρώ**, που αφορά διαφορές απογραφής, ήτοι ποσοτικά ελλείμματα που προέκυψαν κατά την καταμέτρηση των εμπορευμάτων στην οποία προέβη η εταιρεία κατά την διάρκεια και στο κλείσιμο της οικείας χρήσης και τα οποία κατεγράφησαν στο βιβλίο αποθήκης.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι οι διαφορές απογραφής που προέκυψαν οφείλονταν σε απώλειες, παραλείψεις κατά τη μετακίνηση και παραλαβή των εμπορευμάτων, λογιστικά λάθη κατά την καταχώρηση στην αποθήκη και την τιμολόγηση, ήταν δε από άποψη μεγέθους καθ' όλα φυσιολογικές εν όψει των οικονομικών στοιχείων της εταιρείας.

Επειδή τόσο κατά την διαδικασία του άρθρου 28 του ν.4174/2013 που ακολουθήθηκε από την ελεγκτική αρχή όσο και στο ενδικοφανές στάδιο η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν τα εν λόγω ποσοτικά ελλείμματα λόγω απώλειας. Μόνος ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι τα ελλείμματα αυτά είναι τελείως ασήμαντα σε σχέση με τα οικονομικά στοιχεία της εταιρείας και δικαιολογούνται πλήρως από τον τρόπο λειτουργίας της δεν αρκεί καθόσον όπως σαφώς ορίζεται από τις σχετικές διατάξεις απαιτούνται πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία για την καταχώρηση εγγραφής στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία. Ως εκ τούτου ορθώς ο έλεγχος προσέθεσε την αξία των ποσοτικών ελλειμμάτων ως λογιστικές διαφορές στα αποτελέσματα της υπό κρίση διαχειριστικής περιόδου. (σχετ. ΣΤΕ 888/91, 805/1998 και 1510/2013).

Κατόπιν των ανωτέρω αποφασίζουμε την απόρριψη της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την ως άνω λογιστική διαφορά συνολικού ποσού **15.268,39 ευρώ**.

4.Έξοδα εσωτερικής εμφάνισης καταστημάτων -Λογιστική διαφορά ύψους 11.775,00 ευρώ (βλ. α/α 5 ανωτέρω πίνακα)

Επειδή με την βασική λογιστική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων κάθε χρήση είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις άλλες χρήσεις και δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός των αποτελεσμάτων της με τα αποτελέσματα των προηγούμενων ή των επόμενων χρήσεων. Επομένως, τα ακαθάριστα έσοδα και κέρδη κατατάσσονται και φορολογούνται στη χρήση κατά την οποία προέκυψαν και αποκτήθηκαν, ανεξάρτητα του χρόνου κατά τον οποίο εισπράχθηκαν, ενώ οι δαπάνες κατατάσσονται στη χρήση την οποία βαρύνουν, για αυτό δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση στην τρέχουσα χρήση δαπάνες που αφορούν προηγούμενες ή επόμενες χρήσεις έστω και αν καλύπτονται με δικαιολογητικά της τρέχουσας χρήσης, καθόσον οι δαπάνες κατά κανόνα αναγνωρίζονται στη χρήση στην οποία καθίστανται δεδουλευμένες και εκκαθαρισμένες, ανεξάρτητα αν έχει καταβληθεί το αντίτιμό τους ή όχι. (Σ.τ.Ε. 3328/1981, 810/1982, 2968/1988 άρθ.43 παρ. 1 περ. δ Ν 2190/20 και σχετικό έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών 1009074/157/A0012/13.5.2008).

Επειδή για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. θα πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι εξής προϋποθέσεις:

α) Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική.

β) Η δαπάνη να είναι παραγωγική δηλαδή να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων).

γ) Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.).

δ) Η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.) και να είναι βέβαιη δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη. (σχετικό το υπ' αριθμ. 1078820/1526/A0012/29.8.2007 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών)

Επειδή η ελεγκτική αρχή απέρριψε και προσέθεσε ως λογιστική διαφορά στα καθαρά κέρδη της εταιρείας πρόβλεψη εξόδου συνολικού ποσού 11.775,00 ευρώ διότι σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις τα ποσά των προβλέψεων που αναγνωρίζονται φορολογικά είναι το ποσό των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων και για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία (σχετ. περ. θ και ιε της παρ.1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994). Η εν λόγω πρόβλεψη αναλύεται ως εξής:

α) σε ποσό 9.000,00 ευρώ που αφορά calendars (ημερολόγια) τα οποία παρελήφθησαν από την εταιρεία το 2010 και το σχετικό φορολογικό παραστατικό-τιμολόγιο εκδόθηκε στην χρήση 2011.

β) σε ποσό 2.755,00 ευρώ που αφορά δεξίωση της εταιρείας (τραπέζι) για το προσωπικό που πραγματοποιήθηκε στην χρήση 2010 και το σχετικό φορολογικό παραστατικό εκδόθηκε στην χρήση 2011.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία αναγνώρισε ότι εκ παραδρομής εξέπεσε φορολογικά στην χρήση 2010 δαπάνη που πραγματοποιήθηκε την χρήση 2011. Η εταιρεία έχει τακτοποιήσει λογιστικά τη σχηματισθείσα πρόβλεψη με την χρέωση του μεταβατικού λογαριασμού 56.01.61.9900 στις 08.01.2011 και 31.01.2011. Ισχυρίζεται όμως ότι οι υπό κρίση εγγραφές δεν επηρέασαν τα αποτελέσματα της χρήσης 2011 με αποτέλεσμα σε περίπτωση μη εφαρμογής του άρθρου 72 παρ.1 του ν.2238/1994 να συντρέχει θέμα διπλής φορολόγησης.

Επειδή σύμφωνα με τα προσκομισθέντα στοιχεία για τις υπό κρίση δαπάνες δεν προκύπτει ότι μπορούν να αναγνωριστούν ως φορολογικά εκπεστές δαπάνες στην χρήση που αφορούν τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία (χρήση 2011), ως αιτείται η προσφεύγουσα εταιρεία, καθόσον:

α)για την πρόβλεψη δαπάνης ποσού 9.000,00 ευρώ που καταχωρήθηκε στον λογαριασμό Ε.Γ.Λ.Σ. 64.02.99.0072 «ΕΞΟΔΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΕΜΦΑΝΙΣΗΣ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ» και αφορά 200 calendars (ημερολόγια) που προμηθεύτηκε η προσφεύγουσα εταιρεία από την με το υπ'αριθμ...../31-01-2011 τιμολόγιο, με σκοπό την διαφημιστική προβολή, δεν προκύπτει πληρωμή του προβλεπόμενου δημοτικού τέλους (σχετ. η περ.(ιδ) της παρ.1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994 , ΣΤΕ888/1991)

β)για την πρόβλεψη δαπάνης ποσού 2.755,00 ευρώ που καταχωρήθηκε στον λογαριασμό Ε.Γ.Λ.Σ. 64.02.99.0072 «ΕΞΟΔΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΕΜΦΑΝΙΣΗΣ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ» και αφορά ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα εταιρεία, δεξίωση της εταιρείας (τραπέζι) για το προσωπικό της, δεν προκύπτει από το υπ'αριθμ.... /08-01-2011 σχετικό τιμολόγιο-Δ.Α. εκδόσεως εταιρείας «.....», ΑΦΜ, σαφής πληροφόρηση εάν αυτό αφορούσε σε συμμετοχή του προσωπικού της εταιρείας και εάν συγκεκριμένα αφορούσε κοπή πρωτοχρονιάτικης πίτας (προϋπόθεση αναγνώρισης βάσει πολ1028/2006) καθόσον κάθε άλλη δαπάνη δεξίωσης και ψυχαγωγίας δεν αναγνωρίζεται (ΠΟΛ 1057/2007) με συνέπεια να μη μπορεί να κριθεί η παραγωγικότητα της εν λόγω δαπάνης.

Ως εκ' τούτου δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής του άρθρου 72 παρ.1 του ν.2238/1994 στην χρήση 2011 για τις προαναφερθείσες δαπάνες.

Κατόπιν των ανωτέρω αποφασίζουμε την απόρριψη της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την ως άνω λογιστική διαφορά συνολικού ποσού **11.775,00 ευρώ**.

5.Παρουσιάσεις στον τύπο -Λογιστική διαφορά ύψους 1.380,00 ευρώ (βλ. α/α 17 ανωτέρω πίνακα)

Επειδή στην παρ. 1 περ. σ του άρθρου 31 του ν.2238/1994 ορίζεται:

«Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος:

σ) Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για δαπάνες ταξιδιών που πραγματοποιούν στην αλλοδαπή διευθυντικά και άλλα στελέχη της που εργάζονται σε αυτήν, καθώς και αντιπρόσωποι ή ειδικοί επιστήμονες που εκπροσωπούν την επιχείρηση στην αλλοδαπή και αφορούν έξοδα ξενοδοχείων, εισιτήρια και έξοδα διατροφής. Τα έξοδα διατροφής αναγνωρίζονται μέχρι του ποσού που αντιστοιχεί στο κόστος διαμονής.

Οι διατάξεις της περίπτωσης αυτής ισχύουν με την προϋπόθεση ότι ο σκοπός του ταξιδιού συνδέεται με την ασκούμενη δραστηριότητα της επιχείρησης.».

Επειδή στο άρθρο 65 του ν.4174/2013(Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«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 εν προκειμένω η ελεγκτική αρχή απέρριψε και προσέθεσε ως λογιστική διαφορά στα καθαρά κέρδη της εταιρείας, δαπάνη ποσού 1.380,00 ευρώ βάσει της Α.Π.Ε. Νο/26.11.2010 εκδόσεως «.....», ΑΦΜ, καθόσον αφορούσε ταξίδι αναψυχής στην Μόσχα. Σύμφωνα με την διάταξη της παρ.1 περ.σ του ν.2238/1994 οι εν λόγω δαπάνες αναγνωρίζονται με την προϋπόθεση ότι ο σκοπός του ταξιδιού συνδέεται με την ασκούμενη δραστηριότητα της επιχείρησης. Από τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν στον έλεγχο δεν προέκυψε ότι ο σκοπός του ταξιδιού στη Μόσχα σχετίζεται με την δραστηριότητα της επιχείρησης και ως εκ τούτου η εν λόγω δαπάνη δεν αναγνωρίσθηκε από τον έλεγχο.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η δαπάνη αυτή συσχετίζεται με την δραστηριότητα της επιχείρησης καθόσον αφορούσε μετάβαση του διευθύνοντος συμβούλου της εταιρείας στην Μόσχα με σκοπό την παράστασή του στην επίσημη παρουσίαση του ημερολογίου για το 2011. Προς απόδειξη αυτού προσκόμισε αντίγραφο δημοσιεύματος από το ενημερωτικό μέσο «πρώτο θέμα» με τίτλο «Η ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΜΥΘΟΛΟΓΙΑ ΓΥΜΝΗ ΣΤΟ ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΤΗΣ» το οποίο αφορά την παρουσίαση του ημερολογίου της στην Μόσχα.

Επειδή τα προσκομισθέντα στοιχεία δείχνουν μεν την πραγματοποίηση του ως άνω γεγονότος το οποίο δεν αμφισβητείται, δεν τεκμηριώνουν όμως την παράσταση του διευθύνοντος συμβούλου στο γεγονός αυτό. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Κατόπιν των ανωτέρω αποφασίζουμε την απόρριψη της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την ως άνω λογιστική διαφορά ποσού **1.380,00 ευρώ**.

6.Εξοπλισμός καταστημάτων-Λογιστική διαφορά ύψους 3.855,00 ευρώ (βλ. α/α 15 ανωτέρω πίνακα)

α. Δώρα επιχείρησης-Λογιστική διαφορά ύψους 1.100,00 ευρώ

Επειδή στην παρ. 1 περ. φ του άρθρου 31 του ν.2238/1994 ορίζεται:

«Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος:

φ) Των δώρων της επιχείρησης προς πελάτες, επιχειρήσεις ή μη, εφόσον φέρουν την επωνυμία της και έχει καταβληθεί το αναλογούν δημοτικό τέλος για τη συνολική αξία των δώρων αυτών.

Το ποσό της δαπάνης που εκπίπτει με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης αυτής, δεν μπορεί να υπερβαίνει τα δεκαπέντε (15) ευρώ για κάθε δώρο χωριστά.».

Επειδή εν προκειμένω η ελεγκτική αρχή απέρριψε και προσέθεσε ως λογιστική διαφορά στα καθαρά κέρδη της εταιρείας δαπάνη που αφορούσε την προμήθεια 1000 διαφημιστικών μπρελόκ με κέρμα, ποσού 1.100,00 ευρώ με το υπ'αριθμ..... /18.01.2010 ΤΙΜ του....., ΑΦΜ, και κατ'επίκληση της διάταξης του άρθρου 31 παρ.1 περ.(φ) του ν.2238/1994.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή δεν αποδίδει ουδεμία πλημμέλεια στην έκπτωση της εν λόγω δαπάνης και ως εκ τούτου θα πρέπει να θεωρηθεί εκπεστέα.

Επειδή από με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι για την εν λόγω δαπάνη δεν έχει καταβληθεί το αναλογούν δημοτικό τέλος καθόσον στην κατάσταση που επισυνάπτεται στο με αριθμ..... Γραμμάτιο Είσπραξης του Ταμείου Παρακαταθηκών και Δανείων για πληρωμή διαφημιστικών τελών 2% ν.2880/91, δεν συμπεριλαμβάνεται η εν λόγω δαπάνη. Ως εκ τούτου δεν πληρούνται οι επικαλούμενες διατάξεις του άρθρου 31 παρ.1 περ.φ του ν.2238/1994 όπως διαπιστώθηκε και από τον έλεγχο, συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

β. Έξοδα ταξιδιού-Λογιστική διαφορά ύψους 2.755,00 ευρώ

Επειδή στις παρ. 1 περ. μ και σ του άρθρου 31 του ν.2238/1994 ορίζεται:

«Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος:

μ) 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.

σ) Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για δαπάνες ταξιδιών που πραγματοποιούν στην αλλοδαπή διευθυντικά και άλλα στελέχη της που εργάζονται σε αυτήν, καθώς και αντιπρόσωποι ή ειδικοί επιστήμονες που εκπροσωπούν την επιχείρηση στην αλλοδαπή και αφορούν έξοδα ξενοδοχείων, εισιτήρια και έξοδα διατροφής. Τα έξοδα διατροφής αναγνωρίζονται μέχρι του ποσού που αντιστοιχεί στο κόστος διαμονής.

Οι διατάξεις της περίπτωσης αυτής ισχύουν με την προϋπόθεση ότι ο σκοπός του ταξιδιού συνδέεται με την ασκούμενη δραστηριότητα της επιχείρησης.».

Επειδή στο άρθρο 65 του ν.4174/2013(Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«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 εν προκειμένω η ελεγκτική αρχή απέρριψε και προσέθεσε ως λογιστική διαφορά στα καθαρά κέρδη της εταιρείας δαπάνη που αφορούσε ταξίδι στην Ιορδανία για το, συνολικού ύψους 2.755,00 ευρώ με το υπ'αριθμ..... /30-04-2010 Τ.Π.Υ. της, ΑΦΜ, κατ'επίκληση της διάταξης του άρθρου 31 παρ.1 περ.(μ) του ν.2238/1994.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή δεν αποδίδει ουδεμία πλημμέλεια στην έκπτωση της εν λόγω δαπάνης ως εκ τούτου θα πρέπει να θεωρηθεί εκπεστέα.

Επειδή για την εν λόγω δαπάνη η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύεται ότι η εν λόγω δαπάνη πληροί τις προϋποθέσεις αναγνώρισής της, που ορίζουν σαφώς

οι ανωτέρω προαναφερθείσες διατάξεις. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Κατόπιν των ανωτέρω αποφασίζουμε την απόρριψη της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την ως άνω λογιστική διαφορά συνολικού ποσού **3.855,00 ευρώ**.

Ως προς τις αμφισβητούμενες λογιστικές διαφορές για την χρήση 2011

1. Διαφημιστικές επιγραφές και πινακίδες σε καταστήματα τρίτων – Λογιστική διαφορά ύψους 64.498,58 ευρώ (βλ. α/α 10 ανωτέρω πίνακα)

Επειδή η ελεγκτική αρχή θεώρησε ότι οι διαφημιστικές επιγραφές που τοποθετούνται στα καταστήματα συνεργατών της προσφεύγουσας εταιρείας, αποτελούν πάγια στοιχεία αυτής και ως εκ τούτου η εταιρεία οφείλει να τις εκπέσει κατ' άρθρο 31 παρ.1 περ. (στ) του ν.2238/1994 μέσω τμηματικής απόσβεσης τους εφαρμόζοντας τους προβλεπόμενους στο Π.Δ. 299/2003 συντελεστές απόσβεσης. Συνεπώς από το ποσό των **73.590,62 ευρώ** που αφορά δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν σε καταστήματα τρίτων για τοποθέτηση φωτεινών επιγραφών βάσει τιμολογίων που έλαβε από την εταιρεία «.....», ΑΦΜ, αναγνώρισε ως εκπιπτόμενες δαπάνες το ποσό απόσβεσης **9.092,04 ευρώ** ενώ το υπόλοιπο ποσό ήτοι **64.498,58 ευρώ** αποτελεί λογιστική διαφορά.

Επειδή ως προς την εν λόγω λογιστική διαφορά η προσφεύγουσα εταιρεία προβάλλει τους ίδιους ισχυρισμούς που αναλυτικά αναφέρθηκαν και αντικρούστηκαν ανωτέρω στην χρήση 2010. Ως εκ τούτου αποφασίζουμε την απόρριψη της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την ως άνω λογιστική διαφορά συνολικού ποσού **64.498,58 ευρώ** για τους λόγους που αναλυτικά αναφέρονται στην χρήση 2010.

2. Παροχή υπηρεσιών marketing στην Κροατία-Λογιστική διαφορά ύψους 64.534,00 ευρώ (βλ. α/α 12 ανωτέρω πίνακα)

Επειδή για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. θα πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι εξής προϋποθέσεις:

α) Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική.

β) Η δαπάνη να είναι παραγωγική δηλαδή να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων).

γ) Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.).

δ) Η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.) και να είναι βέβαιη δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη. (σχετικό το υπ' αριθμ. 1078820/1526/Α0012/29.8.2007 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών)

Επειδή στην παρ.4 των Δαπανών Διαφήμισης της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1029/2006 ορίζεται:

«Οι δαπάνες διαφήμισης επιχείρησης για τη διεύρυνση των πωλήσεων των προϊόντων της στις χώρες όπου είναι εγκατεστημένες ή θα ιδρυθούν θυγατρικές της εταιρείες δεν εκπίπτουν, από τα ακαθάριστα

έσοδά της, όταν δεν πραγματοποιούνται εξαγωγές προς τα ανωτέρω κράτη. (1105688/10570/B0012/23-12-1996)».

Επειδή στο άρθρο 65 του ν.4174/2013(Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«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 η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση, δαπάνη συνολικού ποσού 64.534,00 ευρώ η οποία αφορούσε δαπάνες υπηρεσιών marketing που παρασχέθηκαν από την Κροατική εταιρεία «.....» στην Κροατική αγορά καθόσον από τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη του έκρινε ότι οι εν λόγω δαπάνες δεν πραγματοποιήθηκαν στα πλαίσια εργασιών της εταιρείας και της δημιουργίας κέρδους δεδομένου ότι δεν υφίσταντο συναλλαγές της επιχείρησης στις χώρες αυτές.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι στο πλαίσιο της προώθησης των πωλήσεων των στην εμπορική περιοχή των Βαλκανίων είχε αναλάβει έναντι της Ιταλικής Μητρικής εταιρείας «.....» την παροχή υπηρεσιών προώθησης (marketing) και εφοδιαστικής υποστήριξης (logistics) στις αγορές της πρώην Γιουγκοσλαβικής Δημοκρατίας (προς τούτου συνήφθη μεταξύ τους τον Ιανουάριο του 2012 έγγραφη Σύμβαση). Για τις εν λόγω δαπάνες εκδόθηκαν τιμολόγια από την Κροατική εταιρεία «.....» και καταχωρήθηκαν ανά κέντρο κόστους στους λογαριασμούς 64.02.07.0000, 64.02.99.0071 και 64.02.99.0102 και εν συνεχεία τον μήνα Δεκέμβριο του 2011 η προσφεύγουσα εταιρεία επανατιμολόγησε τις εν λόγω δαπάνες που διενήργησε στις χώρες της πρώην Γιουγκοσλαβικής Δημοκρατίας στην μητρική εταιρεία με το με αριθμ..... /30.12.2011 Τ.Π.Υ. με περιγραφή «Παροχή υπηρεσιών για Διαφημιστική Καμπάνια πελατών Βαλκανίων» συνολικού ποσού 120.864,18 ευρώ (πλέον ΦΠΑ 27.798,77 ευρώ). Συνεπώς η παραγωγικότητα των εν λόγω δαπανών αποδεικνύεται πλήρως από το γεγονός ότι οι δαπάνες αυτές λάμβαναν χώρα στο πλαίσιο συμφωνίας με την μητρική εταιρεία και επανατιμολογούντο στο σύνολό τους στη μητρική εταιρεία.

Επειδή προς απόδειξη των ανωτέρω, η προσφεύγουσα εταιρεία προσκόμισε για την δαπάνη συνολικού ποσού 64.534,00 ευρώ τα εξής :

- Αναλυτικό καθολικό της προμηθεύτριας Κροατικής εταιρείας,
- Το υπ'αριθμ.Α...../22-12-2011 τιμολόγιο(invoice) της εταιρείας
- Το υπ'αριθμ.Α...../22-12-2011 τιμολόγιο(invoice) της εταιρείας
- Το υπ'αριθμ.Α...../22-12-2011 τιμολόγιο(invoice) της εταιρείας
- Το υπ'αριθμ. /13-12-2011 τιμολόγιο(invoice) της εταιρείας
- Το υπ'αριθμ. /13-12-2011 τιμολόγιο(invoice) της εταιρείας
- Το υπ'αριθμ. /30-12-2011 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών εκδοθέν από την προσφεύγουσα εταιρεία προς την μητρική εταιρεία
- Την από 01/02/2012 σύμβαση μεταξύ αυτής (προσφεύγουσας) και της μητρικής εταιρείας

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται την παραγωγικότητα των εν λόγω δαπανών από το γεγονός ότι οι δαπάνες αυτές λάμβαναν χώρα στο πλαίσιο συμφωνίας με την μητρική εταιρεία και επανατιμολογούντο στο σύνολό τους στη μητρική εταιρεία. Ωστόσο από τα προσκομισθέντα στοιχεία η προσφεύγουσα εταιρεία: α) δεν απέδειξε ότι υφίσταται πλαίσιο συμφωνίας κατά τον χρόνο

πραγματοποίησης των δαπανών καθόσον η προσκομισθείσα και επικαλούμενη σύμβαση μεταξύ της μητρικής εταιρείας και της προσφεύγουσας υπεγράφη την 01/02/2012 ήτοι μεταγενέστερα του χρόνου πραγματοποίησης των εν λόγω δαπανών και αφορά το χρονικό διάστημα από 01/01/2012 μέχρι 31/12/2012 και ως εκ τούτου δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη και β) δεν απέδειξε την συσχέτιση-επανατιμολόγηση των δαπανών συνολικού ποσού 64.534,00 ευρώ που τιμολογήθηκαν από την εταιρεία με το ποσό των 120.864,18 ευρώ που τιμολογήθηκε από την προσφεύγουσα στην μητρική εταιρεία καθώς για το ποσό των 120.864,12 ευρώ η μόνη πληροφορία που παρέχεται είναι αυτή της αιτιολογίας του εκδοθέντος παραστατικού, στην οποία αναφέρεται «παροχή υπηρεσιών για διαφημιστική καμπάνια πελατών Βαλκανίων» χωρίς να αναλύεται σε επιμέρους ποσά ώστε να προκύπτει η επανατιμολόγηση του ποσού των 64.534,00 ευρώ. Συνεπώς ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Κατόπιν των ανωτέρω αποφασίζουμε την απόρριψη της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την ως άνω λογιστική διαφορά συνολικού ποσού **64.534,00 ευρώ**.

3.Παροχή διατακτικών σε μεταπωλητές -Λογιστική διαφορά ύψους 17.539,00 ευρώ(βλ. α/α 9 ανωτέρω πίνακα)

Επειδή για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. θα πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι εξής προϋποθέσεις:

α)Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική.

β) Η δαπάνη να είναι παραγωγική δηλαδή να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων).

γ)Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.).

δ) Η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.) και να είναι βέβαιη δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη. (σχετικό το υπ' αριθμ.1078820/1526/A0012/29.8.2007 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών)

Επειδή στην παρ.6 της Α.Υ.Ο ΠΟΛ 1057/2007 ορίζεται ότι «τα χρηματικά ποσά ή είδη που χορηγούνται δωρεάν από επιχείρηση σε συνεργάτες, το προσωπικό ή σε τρίτα πρόσωπα, εφόσον τα δώρα αυτά δεν εμπίπτουν στην περίπτωση μ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. θεωρούνται μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων».

Επειδή στις παρ. 1 περ. μ του άρθρου 31 του ν.2238/1994 ορίζεται:

«Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος:

μ)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 το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, για να αποτελέσει νόμιμο δικαιολογητικό στοιχείο για την έκπτωση της σχετικής δαπάνης, πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα αναφερόμενα στις διατάξεις του Κ.Φ.Σ. στοιχεία που απαιτεί ο νόμος, μεταξύ των οποίων και ο επαρκής προσδιορισμός των παρασχεθεισών υπηρεσιών. (Σ.τ.Ε.3509/96,715/91)

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 20 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, ισχύουν τα εξής: *«Δαπάνες που εμπίπτουν στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, εκτός εκείνων που ρητά μνημονεύονται σε αυτό, για τις οποίες έχει γίνει δεκτό με διοικητικές λύσεις και με τη δικαστηριακή νομολογία ότι εκπέτουν από τα ακαθάριστα έσοδα βάσει των διατάξεων του άρθρου αυτού, περιλαμβάνονται σε απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών. Η αναγνώριση των οριζόμενων στην απόφαση αυτή δαπανών είναι δεσμευτική για τις ελεγκτικές υπηρεσίες.»*.

Επειδή στο άρθρο 65 του ν.4174/2013(Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«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 εν προκειμένω η ελεγκτική αρχή απέρριψε και προσέθεσε ως λογιστική διαφορά στα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας εταιρείας, ποσό **17.539,00 €** που αντιστοιχεί στη λήψη τιμολογίων εκδόσεως της εταιρείας «.....», ΑΦΜ καθόσον από το υλικό που του προσκομίσθηκε δεν αποδεικνύεται ο παραγωγικός χαρακτήρας των εν λόγω δαπανών διότι δεν προκύπτει σε ποιον δόθηκαν οι δωροεπιταγές όπως ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 18 παρ.2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) και του άρθρου 31 παρ.1 του ν.2238/1994 και επιπλέον σύμφωνα με τις ΠΟΛ 1029/2006 και ΠΟΛ 1057/2007 χρηματικά ποσά ή είδη που χορηγούνται δωρεάν από επιχείρηση σε συνεργάτες, το προσωπικό ή σε τρίτα πρόσωπα, εφόσον τα δώρα αυτά δεν εμπίπτουν στην περίπτωση μ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι κατά την χρήση 2011 η εταιρεία εφήρμοζε πολιτική αύξησης των πωλήσεων της σύμφωνα με την οποία οι μεταπωλητές της λάμβαναν εν είδει επιβράβευσης διατακτικές (βενζίνης ή χρηματικές) ανάλογα το στόχο που επετύγχαναν. Ο ισχυρισμός της ελεγκτικής αρχής ότι δήθεν δεν προκύπτουν τα επωφεληθέντα από τις διατακτικές πρόσωπα είναι απορριπτέος καθώς η εταιρεία τηρούσε πλήρη κατάλογο με τους μεταπωλητές που έλαβαν τις υπό κρίση διατακτικές.

Επειδή στις προαναφερθείσες διατάξεις ορίζονται σαφώς οι περιπτώσεις αναγνώρισης δαπανών που αφορούν χορήγηση δώρων σε τρίτους, η υπό κρίση δε περίπτωση δεν εμπίπτει στις περιπτώσεις αυτές.

Επειδή εξάλλου κατά την επανεξέταση των προσκομισθέντων στοιχείων και στο πλαίσιο κρίσης της παραγωγικότητας της εν λόγω δαπάνης προκύπτει σαφώς ο σκοπός της προωθητικής ενέργειας από την πλευρά της προσφεύγουσας εταιρείας πλην όμως από τις επικαλούμενες από την προσφεύγουσα εταιρεία αναλυτικές καταστάσεις με τα ονόματα των μεταπωλητών της και τα κουπόνια που τους δόθηκαν, διαπιστώνεται: α)ότι δεν υπογράφονται από τους μεταπωλητές, και β)δεν εμφανίζονται

συγκεκριμένα προσδιοριστικά στοιχεία διατακτικών-κουπονιών που να μπορούν να συσχετισθούν με την δαπάνη συνολικού ποσού **17.539,00 €** που αφορά τα τιμολόγια που εκδόθηκαν από την εταιρεία «.....», ΑΦΜ Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Κατόπιν των ανωτέρω αποφασίζουμε την απόρριψη της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την ως άνω λογιστική διαφορά συνολικού ποσού **17.539,00 ευρώ**.

4.Εξοπλισμός συνεργαζόμενων καταστημάτων -Λογιστική διαφορά ύψους 29.285,00 ευρώ(βλ. α/α 14,15,20 ανωτέρω πίνακα)

Επειδή για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. θα πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι εξής προϋποθέσεις:

α)Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική.

β) Η δαπάνη να είναι παραγωγική δηλαδή να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων).

γ)Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.).

δ) Η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.) και να είναι βέβαιη δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη. (σχετικό το υπ' αριθμ.1078820/1526/A0012/29.8.2007 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών)

Επειδή στην παρ.15 του άρθρου 31 του ν.2238/1994 ορίζεται:

«Ποσά που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις οικειοθελώς σε εργαζομένους της ή σε τρίτους, 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 σύμφωνα με την παράγραφο 20 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, ισχύουν τα εξής: *«Δαπάνες που εμπίπτουν στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, εκτός εκείνων που ρητά μνημονεύονται σε αυτό, για τις οποίες έχει γίνει δεκτό με διοικητικές λύσεις και με τη δικαστηριακή νομολογία ότι εκπέτουν από τα ακαθάριστα έσοδα βάσει των διατάξεων του άρθρου αυτού, περιλαμβάνονται σε απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών. Η αναγνώριση των οριζόμενων στην απόφαση αυτή δαπανών είναι δεσμευτική για τις ελεγκτικές υπηρεσίες.»*

Επειδή στο άρθρο 65 του ν.4174/2013(Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«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 εν προκειμένω η ελεγκτική αρχή απέρριψε και προσέθεσε ως λογιστική διαφορά, δαπάνες συνολικού ύψους **29.285,00 ευρώ** οι οποίες αφορούσαν:

Ως προς το ποσό των **19.900,00 ευρώ** τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία:

-Τιμ..... /30-09-2011 καθαρής αξίας 4.000,00 ευρώ εκδόσεως «....., ΑΦΜ,

-Τιμ...../30-09-2011 καθαρής αξίας 4.000,00 ευρώ εκδόσεως «....., ΑΦΜ,

-Τιμ. /30-12-2011 καθαρής αξίας 3.900,00 ευρώ εκδόσεως «....., ΑΦΜ,

-Τιμ. /30-12-2011 καθαρής αξίας 4.000,00 ευρώ εκδόσεως «.....», ΑΦΜ

-Τιμ. /30-12-2011 καθαρής αξίας 4.000,00 ευρώ εκδόσεως «.....», ΑΦΜ

Τα ως άνω φορολογικά στοιχεία έφεραν αιτιολογία «Πρότυπο σχεδιασμό και εφαρμογή μελέτης σε δύο πιλοτικά καταστήματα με Ρ.Ο....». Ο έλεγχος σύμφωνα με τα συνημμένα σε αυτά στοιχεία διαπίστωσε ότι οι δαπάνες πραγματοποιήθηκαν για τον σχεδιασμό καταστημάτων με τον διακριτικό τίτλο δηλ. της συγγενούς της προσφεύγουσας εταιρείας Ως εκ τούτου δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο επειδή πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό τρίτου.

Ως προς το ποσό των **5.000,00 ευρώ** το κάτωθι φορολογικό στοιχείο:

-ΔΑ-Τιμ /16-03-2011 καθαρής αξίας 5.000,00 ευρώ εκδόσεως με ΑΦΜ

Το ως άνω φορολογικό στοιχείο αφορούσε εργασίες κατασκευής σε κατάστημα τρίτου στα Ιωάννινα

Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την εν λόγω δαπάνη καθόσον δεν υφίσταται επαγγελματική εγκατάσταση της προσφεύγουσας στην εν λόγω διεύθυνση.

Ως προς το ποσό των **885,00 ευρώ** το κάτωθι φορολογικό στοιχείο:

-Τιμ /26-07-2011 καθαρής αξίας 885,00 ευρώ εκδόσεως με ΑΦΜ

Το ως άνω φορολογικό στοιχείο αφορούσε εργασίες τοποθέτησης στο κατάστημα στο Αμύνταιο. Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την εν λόγω δαπάνη καθόσον δεν υφίσταται επαγγελματική εγκατάσταση της προσφεύγουσας στην εν λόγω διεύθυνση.

Ως προς το ποσό των **3.500,00 ευρώ** το κάτωθι φορολογικό στοιχείο:

-Τιμολόγιο (παροχής υπηρεσιών) Νο /27-9-2011 καθαρής αξίας 3.500,00 € εκδόσεως, ΑΦΜ:

Το ως άνω φορολογικό στοιχείο αφορούσε εργασίες σε κατάστημα τρίτου στη..... Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την εν λόγω δαπάνη καθόσον δεν υφίσταται επαγγελματική εγκατάσταση της προσφεύγουσας στην εν λόγω διεύθυνση.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι οι εν λόγω δαπάνες διενεργήθηκαν μεν σε καταστήματα μεταπωλητών, πλην όμως είχαν ως απώτερο σκοπό τη διεύρυνση των εργασιών και την αύξηση του εισοδήματος της εταιρείας, ως εκ τούτου πρέπει να θεωρηθούν ως παραγωγικές εντασσόμενες στα γενικά έξοδα διαχείρισης κατά άρθρο 31 παρ.1 περ.(α) του ν.2238/1994.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία προβάλλει τον ως άνω ισχυρισμό αορίστως χωρίς να τον τεκμηριώνει καθώς δεν τέθηκαν επαρκή στοιχεία τόσο κατά την διάρκεια του ελέγχου όσο και στην Υπηρεσία μας, για τους όρους πραγματοποίησης της δαπάνης, την διάρκεια της εμπορικής συνεργασίας με τους μεταπωλητές που επωφελήθηκαν από τις δαπάνες αυτές, την ανταπόδοση των συγκεκριμένων μεταπωλητών προς την προσφεύγουσα εταιρεία έτσι ώστε να δικαιολογηθεί και να προκύπτει η παραγωγικότητα των εν λόγω δαπανών και αν από την πραγματοποίηση αυτών επωφελείται η υπό κρίση χρήση ή και επόμενες αυτής.

Κατόπιν των ανωτέρω αποφασίζουμε την απόρριψη της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την ως άνω λογιστική διαφορά συνολικού ποσού **29.285,00 ευρώ**.

5.Ελλείμματα-Λογιστική διαφορά ύψους 11.960,68 ευρώ (βλ. α/α 23 ανωτέρω πίνακα)

Επειδή στην παρ.18.1. της εγκυκλίου 3/1992 «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του νέου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992)» αναφέρεται:

«Οι εγγραφές στα βιβλία του Κώδικα πρέπει να στηρίζονται σε:

α) στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του, όπως π.χ. τιμολόγια, αποδείξεις λιανικής πώλησης, αποδείξεις δαπανών, φορτωτικές κ.λ.π., ή

β) δημόσια έγγραφα. Δημόσια έγγραφα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 438 της Πολιτικής Δικονομίας είναι τα έγγραφα εκείνα που συντάσσονται, κατά τους νομίμους τύπους, από δημοσίους υπαλλήλους ή λειτουργούς ή πρόσωπα που ασκούν δημόσια υπηρεσία ή λειτουργία. Σημειώνεται ότι τα έγγραφα αυτά, σύμφωνα με το ίδιο άρθρο (438), έχουν πλήρη αποδεικτική ισχύ έναντι όλων, ή

γ) άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία, όπως π.χ. πρωτόκολλα καταστροφής, εκθέσεις που συντάσσονται σε λόγους ανωτέρας βίας (εκθέσεις πυροσβεστικής υπηρεσίας σε περίπτωση πυρκαϊάς κ.λ.π). Διευκρινίζεται ότι τα πρόσφορα αυτά στοιχεία, αναφερόμενα σε πραγματικά γεγονότα, εξετάζονται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και σε περίπτωση αμφισβήτησης από τα Διοικητικά Δικαστήρια.».

Επειδή εν προκειμένω, η ελεγκτική αρχή προσέθεσε ως λογιστική διαφορά στα καθαρά κέρδη της εταιρείας για την χρήση 2011 το ποσό των **11.960,68 ευρώ**, που αφορά διαφορές απογραφής, ήτοι ποσοτικά ελλείμματα, τα οποία προέκυψαν κατά την καταμέτρηση των εμπορευμάτων, στην οποία προέβη η εταιρεία κατά την διάρκεια και στο κλείσιμο της οικείας χρήσης και τα οποία κατεγράφησαν στο βιβλίο αποθήκης.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι διαφορές απογραφής που προέκυψαν οφείλονταν σε απώλειες, παραλείψεις κατά τη μετακίνηση και παραλαβή των εμπορευμάτων, λογιστικά λάθη κατά την καταχώρηση στην αποθήκη και την τιμολόγηση, ήταν δε από άποψη μεγέθους καθ' όλα φυσιολογικές εν όψει των οικονομικών στοιχείων της εταιρείας.

Επειδή τόσο κατά την διαδικασία του άρθρου 28 του ν.4174/2013 που ακολουθήθηκε από την ελεγκτική αρχή όσο και στο ενδικοφανές στάδιο η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν τα εν λόγω ποσοτικά ελλείμματα λόγω απώλειας. Μόνος ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι τα ελλείμματα αυτά είναι τελείως ασήμαντα σε σχέση με τα οικονομικά στοιχεία της εταιρείας και δικαιολογούνται πλήρως από τον τρόπο λειτουργίας της δεν αρκεί καθόσον όπως σαφώς ορίζεται από τις σχετικές διατάξεις απαιτούνται πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία για την καταχώρηση εγγραφής στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία. Ως εκ τούτου ορθώς ο έλεγχος προσέθεσε την αξία των ποσοτικών ελλειμμάτων ως λογιστικές διαφορές στα αποτελέσματα της υπό κρίση διαχειριστικής περιόδου. (σχετ. ΣΤΕ 888/91, 805/1998 και 1510/2013).

Κατόπιν των ανωτέρω αποφασίζουμε την απόρριψη της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την ως άνω λογιστική διαφορά συνολικού ποσού **11.960,68 ευρώ**.

6.Ταξίδι στο εξωτερικό -Λογιστική διαφορά ύψους 3.854,00 ευρώ (βλ. α/α 11 ανωτέρω πίνακα)

Επειδή στην παρ.1 περ. α, ν και ω του άρθρου 31 του ν.2238/1994 ορίζεται:

«Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως

αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος:

α) των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία περιλαμβάνονται, με την επιφύλαξη της παραγράφου 20 του παρόντος άρθρου

ν) Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για επιμόρφωση του προσωπικού της με την προϋπόθεση ότι η επιμόρφωση έχει σχέση με το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης ή το αντικείμενο εργασιών του προσωπικού μέσα στην επιχείρηση ή τέλος, με τη χρήση ηλεκτρονικών υπολογιστών ή των προγραμμάτων αυτών που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης.

ω) Των δαπανών οργάνωσης ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων για τους εργαζομένους ή πελάτες της, εφόσον οι εκδηλώσεις πραγματοποιούνται στο νομό που εδρεύει η επιχείρηση ή σε άλλο μέρος στο οποίο λειτουργεί υποκατάστημά της.».

Επειδή στο άρθρο 65 του ν.4174/2013(Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«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 εν προκειμένω η ελεγκτική αρχή απέρριψε και προσέθεσε ως λογιστική διαφορά στα καθαρά κέρδη της εταιρείας δαπάνη, ποσού 3.854,00 ευρώ, κατ' επίκληση της διάταξης του άρθρου 31 παρ.1 περ.(ω) του ν.2238/1994 περί «οργάνωσης ημερίδων και συναντήσεων».

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η εν λόγω δαπάνη δεν αφορούσε επ' ουδενί την εκ μέρους της εταιρείας διοργάνωση ημερίδας στο Ηράκλειο Κρήτης αλλά αντιθέτως το κόστος συμμετοχής στελεχών της (και ειδικότερα των κ.κ.από το τμήμα marketing και των κ.κ.από το τμήμα πωλήσεων) σε σεμινάριο που είχε οργανωθεί από το τοπικό σωματείο ιδιοκτητών στο ξενοδοχείοHotel του Ηρακλείου. Ως εκ τούτου η βάση απόρριψης της εν λόγω δαπάνης είναι εσφαλμένη και ελλείπει ύπαρξης άλλου λόγου απόρριψής της θα πρέπει να αναγνωρισθεί ως εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας.

Επειδή η εν λόγω δαπάνη αφορούσε την υπ' αριθμ..... /13-07-2011 Α.Π.Υ. εκδόσεωςHOTEL , ΑΦΜ, με αιτιολογία παρεχόμενων υπηρεσιών και κόστος αυτών ως κάτωθι:

-“CONFERENCE ROOM RENTAL-CORTINA “	350,00
-ΜΙΚΡΟΦΩΝΑ	60,00
-MISC-VIDEO PROJ	100,00
-MISC-LAP TOP	100,00
-MISC-TEXN. ΥΠΟΣΤ.	50,00
-CAFÉ PLAZA FOOD	260,00
-RESTAURANT FOOD	390,00
-RESTAURANT FOOD	1.824,00

-RESTAURANT BEV	720,00
ΣΥΝΟΛΟ	3.854,00

Επειδή από το εκδοθέν φορολογικό παραστατικό προκύπτει ότι το εν λόγω σεμινάριο διοργανώθηκε στο Ηράκλειο Κρήτης και δεν προκύπτει το θέμα-αντικείμενο του σεμιναρίου καθώς και τα πρόσωπα που συμμετείχαν στο εν λόγω σεμινάριο. Ως εκ τούτου η εν λόγω δαπάνη δεν εμπίπτει σε καμία από τις ως άνω προαναφερθείσες περιπτώσεις του άρθρου 31 παρ.1 και δεν μπορεί να κριθεί η παραγωγικότητα αυτής. Συνεπώς ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Κατόπιν των ανωτέρω αποφασίζουμε την απόρριψη της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την ως άνω λογιστική διαφορά συνολικού ποσού **3.854,00 ευρώ**.

2. ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

Επειδή στην παρ.1 του άρθρου 30 του ν.2859/2000 ορίζεται:

«1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

Με την παρ. 9 του άρθρου 39 του Ν. 3943/2011 (ΦΕΚ Α' 66/31-3-2011) προστέθηκε στην παρ.1 του άρθρου 30 του ν.2859/2000 η κάτωθι παράγραφος και σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 40 του ίδιου νόμου ισχύει από 1/1/2011 και μετά.

Στην περίπτωση που αγαθά επένδυσης χρησιμοποιούνται, τόσο για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων του υποκειμένου στο φόρο, όσο και για ιδιωτική χρήση του ίδιου ή του προσωπικού του, ή, γενικότερα για σκοπούς άλλους από της επιχείρησης, ο Φ.Π.Α. που βαρύνει τις δαπάνες που συνδέονται με τα επενδυτικά αυτά αγαθά εκπίπτει μόνο κατ' αναλογία του ποσοστού της χρησιμοποίησής τους για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

Οι μεταβολές στην αναλογία χρήσης των αγαθών επένδυσης που αναφέρονται στο προηγούμενο εδάφιο λαμβάνονται υπόψη υπό τους όρους που προβλέπονται στα άρθρα 31 και 33.».

Επειδή στο άρθρο 33 του ν.2859/2000 ορίζεται:

«1. Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται με βάση τις περιοδικές δηλώσεις, οι οποίες υποβάλλονται σύμφωνα με την περίπτωση α της παραγράφου 1 του άρθρου 38 . υπόκειται σε τελικό διακανονισμό κατά την υποβολή της προβλεπόμενης από το ίδιο άρθρο εκκαθαριστικής δήλωσης, εφόσον:

α) η έκπτωση αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από εκείνη που είχε δικαίωμα να ενεργήσει ο υποκείμενος στο φόρο,

β) μετά την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων, όπως στην περίπτωση έκπτωσης στο τίμημα ή ακύρωσης αγορών. Δεν ενεργείται διακανονισμός σε περιπτώσεις καταστροφής, απώλειας ή κλοπής που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται, καθώς και σε περιπτώσεις χορήγησης δώρων μέχρις αξίας 10 ευρώ και δειγμάτων τα οποία διατίθενται για το σκοπό της επιχείρησης.

2. Ειδικά για τα αγαθά επένδυσης, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους.

.....
.....

3. Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών επένδυσης ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησης αυτών σε φορολογητέες πράξεις, κατά τη διάρκεια της πενταετούς περιόδου ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός μέσα στο ίδιο έτος και τα αγαθά αυτά θεωρούνται, για τα έτη που απομένουν, ότι χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά και μόνο:

α) σε φορολογητέες δραστηριότητες, εφόσον πρόκειται:

αα) για παράδοση η οποία υπάγεται στο φόρο και ο φόρος που αναλογεί στην παράδοση αυτή είναι τουλάχιστον ίσος με το φόρο που αναλογεί στα εναπομένοντα έτη της πενταετούς περιόδου διακανονισμού,

ββ) για καταστροφή, απώλεια ή κλοπή, που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται με νόμιμα παραστατικά,

γγ) για παράδοση κατά την έννοια των διατάξεων της περίπτωσης γ' της παραγράφου 9 του άρθρου 6 του Ν. 1665/86

δδ) για παράδοση έργων σύνδεσης σταθμών αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο της Δ.Ε.Η. Α.Ε. ή του Δ.Ε.Σ.Μ.Η.Ε. Α.Ε., σύμφωνα με όσα ορίζονται στο Ν.2773/1999 (ΦΕΚ 286 Α') όπως ισχύει.

β) σε αφορολόγητες δραστηριότητες, στις λοιπές περιπτώσεις.

Εάν εντός πενταετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης αυτών, θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου.

Εξαιρείται του ανωτέρω περιορισμού της πενταετίας η πραγματοποίηση της δαπάνης, για την απόκτηση ή την κατασκευή επενδυτικών αγαθών από οργανισμούς, επιχειρήσεις και εταιρίες κοινής ωφέλειας.

4. Ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται:

α) Τα ενσώματα αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, αλλά έχει, βάσει

οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων. Αν κατά τη διάρκεια του πενταετούς διακανονισμού λήξει η χρήση του ακινήτου, στο οποίο κατασκευάστηκαν τα ανωτέρω κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου 3. Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης.

Ως αγαθά επένδυσης της παρούσας περίπτωσης νοούνται και εκείνα που εκμεταλλεύονται, σύμφωνα με το σκοπό τους. οι εταιρείες του άρθρου 2 του Ν.1665/1986 (ΦΕΚ 194 Α').

Ως αγαθά επένδυσης της παρούσας περίπτωσης νοούνται επίσης και οι δαπάνες που καταβάλλει η επιχείρηση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο Ν.2773/1999, όπως ισχύει, για την κατασκευή μη ιδιόκτητου δικτύου σύνδεσης του σταθμού αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο της Δ.Ε.Η. Α.Ε. ή του Δ.Ε.Σ.Μ.Η.Ε. Α.Ε....».

Επειδή με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1184/6.7.1995 κοινοποιήθηκε η 269/1995 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών, και σύμφωνα με την οποία αναγνωρίζεται δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του Φ.Π.Α. των δαπανών κατασκευής και τοποθέτησης διαφημιστικών τεντών από εταιρείες παραγωγής παγωτών, γλυκών, κλπ. στα σημεία πώλησης των προϊόντων τους (περίπτερα, κυλικεία, κλπ.), καθώς και της παραχώρησης κατά χρήση επενδυτικών αγαθών επιχειρήσεων (δεξαμενών, ψυγείων κλπ.) χωρίς αμοιβή προκειμένου να αποθηκεύονται σ' αυτά προϊόντα παραγωγής τους, τα οποία πωλούν στους πελάτες τους, δεδομένου ότι, εμπίπτουν στην έννοια των αγαθών επένδυσης. Η παραπάνω εγκύκλιος αναφέρει ότι τα παραπάνω έχουν εφαρμογή και σε οποιαδήποτε άλλη περίπτωση παραχώρησης, κατά χρήση, επενδυτικών αγαθών επιχείρησης, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις της γνωμοδότησης.

Πρέπει δηλαδή να γίνει σαφές ότι τα αγαθά αυτά τυγχάνουν της εκμεταλλεύσεως της επιχείρησης, αφού αποτελούν ένα κρίκο στην αλυσίδα της καθόλου επιχειρηματικής δραστηριότητας αυτής και ανήκουν στα πάγια περιουσιακά της στοιχεία, το γεγονός δε της κατά χρήση, παραχώρησης αυτών, άνευ ανταλλάγματος στους λιανοπωλητές εμπόρους των προϊόντων της, ουδεμία επίδραση ασκεί στο χαρακτηρισμό αυτών ως αγαθών επένδυσης. Συνεπώς, ο αναλογών επί των δαπανών κτήσης και τοποθέτησης των ως άνω αγαθών Φ.Π.Α. είναι εκπεστέος ή επιστρεπτέος, κατά περίπτωση.(σχετ.ΠΟΛ1055/2015)

Επειδή στην υπ'αριθμ.269/1995 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. αναφέρεται:

Περίληψη Ερωτήματος: α) Εάν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του Φ.Π.Α., που αναλογεί στις δαπάνες, που υποβάλλονται οι επιχειρήσεις παραγωγής παγωτών, γλυκών κλπ. για την κατασκευή και τοποθέτηση διαφημιστικών τεντών στα σημεία πώλησης των προϊόντων τους (περίπτερα, κυλικεία, καταστήματα κλπ.), καθώς και για την απόκτηση αγαθών που προορίζονται για την αποθήκευση ή συντήρηση των παραγομένων απ' αυτές προϊόντων (ψυγεία, δεξαμενές κλπ.), τα οποία ως άνω αγαθά παραχωρούν περαιτέρω κατά χρήση, άνευ ανταλλάγματος, στους λιανοπωλητές εμπόρους των προϊόντων τους και β) εάν τα παραπάνω αγαθά (τέντες, ψυγεία κλπ.) εμπίπτουν στην έννοια των «αγαθών επένδυσης» της παρ. 4 του άρθρου 26 του Ν. 1642/86).

Επί του άνω ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Δ' Τμήμα), εγνωμοδότησε ομοφώνως ως ακολούθως:

Ι. Με το παραπάνω σχετικό η ερωτώσα υπηρεσία αναφέρει τα παρακάτω:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 7 του νόμου 1642/86, όπως ισχύει, ως παράδοση αγαθών θεωρείται η ανάληψη από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησης και γενικά η δωρεάν διάθεση αγαθών για σκοπούς ξένους προς την άσκηση της επιχείρησης, εφόσον η απόκτηση των αγαθών ή, κατά περίπτωση, των υλικών ή των υπηρεσιών από τα οποία έχουν παραχθεί αυτά, παρέχει στον υποκείμενο το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

Εξαιρούνται δώρα μέχρις αξίας δραχμών τριών χιλιάδων (3.000) και τα δείγματα που διαθέτει ο υποκείμενος στο φόρο για την εκπλήρωση των σκοπών της επιχείρησής του.

2. Εξάλλου, με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 (περ. ε') του άρθρου 23 του ιδίου ως άνω νόμου, ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί, η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σ' αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν απ' αυτόν.

Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου παρέχεται επίσης στον υποκείμενο κατά το μέρος που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τη διάθεση δώρων μέχρις αξίας δραχμών τριών χιλιάδων (3.000) και δειγμάτων.

3. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 27 (περ. γ και δ' της παρ. 1) του προαναφερόμενου νόμου και με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων, ο φόρος επιστρέφεται, εφόσον αφορά πράξεις που προβλέπουν, μεταξύ άλλων και οι διατάξεις του άρθρου 20 και των περιπτώσεων α', β' και δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 23 ή αγαθά επένδυσης σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 26 του Ν. 1642/86, όπως ισχύει.

Σημειώνουμε, επίσης, ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 12 του ιδίου νόμου, καθώς και τις διευκρινίσεις που έχουν δοθεί με την αριθ. πρωτ. Π. 4336/3162/10.7.1987 εγκ. 10, ως διαφημίσεις νοούνται οι εργασίες που αφορούν γενικά την προβολή στο κοινό αγαθών ή υπηρεσιών ή διαφόρων δραστηριοτήτων με οποιοδήποτε μέσο (τύπος, ραδιόφωνο, τηλεόραση, κινηματογράφος κλπ.).

4. Με την από 24.10.1994 επιστολή της καθώς και την από 15.12.94 διευκρινιστική, η βιομηχανία παγωτών και γλυκών Α.Τ.Ε.Ν. - Γιαννιτσών, ζητά να της γνωρίσουμε εάν υπάρχει δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του Φ.Π.Α. των δαπανών, ως διαφημιστικών tenτών οι οποίες κατασκευάζονται και τοποθετούνται για λογαριασμό της από ειδικευμένους τεχνίτες επαγγελματίες σε περίπτερα, κυλικεία, καταστήματα ζαχαρωδών προϊόντων καθώς και τη διάθεση, κατά χρήση, ψυγείων της γενικά στους χώρους που πωλεί τα προϊόντα της (παγωτά).

Επειδή η περίπτωση αυτή αντιμετωπίζεται κάθε φορά με διαφορετικό τρόπο από την αρμόδια ή και από άλλες Δ.Ο.Υ. κι οι απόψεις δίστανται αν η πράξη αυτή αποτελεί αντικείμενο των διατάξεων της περίπτωση β' της παραγρ. 2 του άρθρου 7 του ως άνω νόμου (αυτοπαράδοση αγαθού) ή παραχώρηση της χρήσης αγαθού με σκοπό την προβολή ή τη διαφήμισή της χάρη της προώθησης των πωλήσεων των προϊόντων της επιχείρησης, και δεδομένου ότι ορισμένα από τα αγαθά αυτά ουδέποτε επιστρέφονται στην παραχωρούσα επιχείρηση, παρακαλούμε να έχουμε τη γνώμη σας επί του θέματος, αν δηλαδή για τις ως άνω δαπάνες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, σύμφωνα

με τις διατάξεις του άρθρου 23 και προκειμένου για τα διατιθέμενα, άνευ ανταλλάγματος, αγαθά της κυριότητάς της με σκοπό την αποθήκευση ή συντήρηση προϊόντων παραγωγής της(ψυγεία, δεξαμενές κλπ.), αν και γι' αυτά παρέχεται αφ' ενός δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που επιβαρύνει την απόκτησή τους, κατά τις ως άνω διατάξεις και αφετέρου αν τα αγαθά εμπίπτουν στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 26, του Ν. 1642/86 όπως ισχύει»:

11. Α. Κατ' άρθρο 2 του περί Φ.Π.Α. Ν. 1642/86 «Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στην ελληνική επικράτεια, από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, β) η εισαγωγή αγαθών στην ελληνική επικράτεια...».

Περαιτέρω στο άρθρο 7 παρ. 2 του ιδίου ως άνω νόμου ορίζεται ότι:

«2. Επίσης, ως παράδοση αγαθών θεωρούνται οι ακόλουθες πράξεις, εφόσον η απόκτηση των αγαθών ή κατά περίπτωση των υλικών ή των υπηρεσιών από τα οποία έχουν παραχθεί αυτά, παρέχει στον υποκείμενο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου:

α) β) η ανάληψη από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησης και γενικά η δωρεάν διάθεση αγαθών για σκοπούς ξένους προς την άσκηση της επιχείρησης. Εξαιρούνται τα δώρα μέχρις αξίας δρχ. 3.000 και τα δείγματα που διαθέτει ο υποκείμενος στο φόρο για την εκπλήρωση των σκοπών της επιχείρησής του...».

Εξάλλου, με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 (περ. ε) του άρθρου 23 του ιδίου ως άνω νόμου, ο υποκείμενος στο φόρο δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σ' αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου παρέχεται επίσης στον υποκείμενο κατά το μέρος, που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τη διάθεση δώρων μέχρις αξίας δρχ. 3.000 και δειγμάτων.

Β. Εκ των άνω διατάξεων σαφώς συνάγεται ότι απαραίτητη προϋπόθεση για την υπαγωγή στο Φ.Π.Α. ενός προσώπου είναι η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών να γίνεται από επαχθή αιτία, δηλ. έναντι ανταλλάγματος.

Ορισμένες όμως πράξεις, αν και δεν πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία, όπως ορίζει το άρθρο 2 του Ν. 1642/86 και ως εκ τούτου δεν θα έπρεπε να υπάγονται στο φόρο, παρά ταύτα κατά πλάσμα του νόμου θεωρούνται ως παράδοση αγαθών και υπόκεινται στο φόρο. Πρόκειται περί πράξεων αυτοπαραδόσεως ή ιδιοχρησιμοποίησεως αγαθών προς ικανοποίηση των ιδίων αναγκών της επιχείρησης ή των αναγκών άλλης οικονομικής μονάδας περί των οποίων προνοεί το αρθ. 7 του ως άνω νόμου.

Η ερωτώσα υπηρεσία φαίνεται να προβληματίζεται, κατ' αρχήν, εάν οι αναφερόμενες στο υποβληθέν ερώτημα πράξεις (τοποθέτηση τεντών, παραχώρηση ψυγείων κλπ.), εμπίπτουν στην έννοια της κατά τα άνω αυτοπαραδόσεως αγαθών και ως εκ τούτου υπόκεινται σε Φ.Π.Α. Σύμφωνα, όμως, με όσα προεξετέθησαν, για να χαρακτηριστεί μια τέτοια πράξη ως αυτοπαραδόση αγαθών, πρέπει να συντρέχουν αθροιστικώς οι εξής προϋποθέσεις:

α) να πρόκειται περί αγαθών, τα οποία παράγονται από την ίδια τη φορολογούμενη επιχείρηση και β) η δωρεάν διάθεση των αγαθών αυτών να γίνεται για σκοπούς ξένους προς την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτής.

Στην προκειμένη περίπτωση είναι σαφές ότι δεν συντρέχουν οι παραπάνω προϋποθέσεις, δεδομένου ότι τα περί ου ο λόγος αγαθά (τέντες, ψυγεία κλπ.), αφ' ενός μεν δεν παράγονται από τις υποκείμενες σε φόρο επιχειρήσεις, αφ' ετέρου δε η διάθεση αυτών άνευ ανταλλάγματος δεν γίνεται για σκοπούς ξένους προς την επιχειρηματική τους δραστηριότητα, αφού η τοποθέτηση των αγαθών αυτών στα σημεία διακίνησης των προϊόντων τους προς το ευρύ καταναλωτικό κοινό είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με την προώθηση των πωλήσεων των προϊόντων τους και συνεπώς προς την εν γένει επιχειρηματική τους δραστηριότητα.

Θα πρέπει, επίσης, να αποκλεισθεί και η περίπτωση υπαγωγής των εν λόγω αγαθών στην έννοια των «δώρων», περί της οποίας προνοούν οι προδιαληφθείσες διατάξεις, δεδομένου ότι κατά την ερμηνευτική εγκύκλιο του Ν. 1642/86 (παρ. 31), τα δώρα είναι κινητά αγαθά και προσφέρονται από την επιχείρηση σε πελάτες της ή στο κοινό, χωρίς κανένα άμεσο αντάλλαγμα με σκοπό την προώθηση των επαγγελματικών δραστηριοτήτων και την προβολή της επιχείρησης εν γένει, ενώ στην προκειμένη περίπτωση η διάθεση των άνω αγαθών γίνεται προεχόντως προς άμεση εξυπηρέτηση των επιχειρηματικών σκοπών της επιχείρησης, αφού δια της τοποθέτησής των αγαθών αυτών στα σημεία πώλησης των προϊόντων της κυρίως αποβλέπει στη δημιουργία ειδικών συνθηκών συντήρησης αυτών μέχρις ότου διοχετευθούν στον καταναλωτή λόγω της δεδομένης ευπάθειας των εν λόγω προϊόντων (παγωτά, γλυκά κλπ.).

III. Α. Στο άρθρο 27 του Ν. 1642/86 ορίζεται ότι: « 1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται, εφόσον: α) β) δ) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 26 ...», κατά δε την παρ. 4 του άρθρου 26 του ιδίου ως άνω νόμου: «4. Ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται: α) Τα ενσώματα αγαθά που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σ' αυτή αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων...».

Σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη, ως αγαθά επένδυσης ή πάγια περιουσιακά στοιχεία θεωρούνται τα ενσώματα αγαθά, κινητά ή ακίνητα, υλικά ή άυλα, τα οποία αγοράστηκαν από τρίτους ή κατασκευάσθηκαν από την ίδια την επιχείρηση όχι για να μεταπωληθούν ή μεταποιηθούν, αλλά για να χρησιμεύσουν κατά τρόπο διαρκή ως όργανα εργασίας ή ως μέσα εκμεταλλεύσεως.

Κατά την προδιαληφθείσα έννοια, η οποία ταυτίζεται κατ' ουσίαν με την έννοια των παγίων περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης, όπως αυτή ισχύει στη φορολογία εισοδήματος, είναι σαφές ότι ο προορισμός προσδίδει σε ένα αγαθό την ιδιότητα του «αγαθού επένδυσης» και όχι η φύση αυτού ως κινητού ή ακινήτου (βλ. Ν. Τότση - Χ. Τότση, ο φόρος προστιθεμένης αξίας, έκδοση 1986, σελ. 153 επ.).

Προϋπόθεση, συνεπώς, για να θεωρηθούν κάποια αγαθά, ως αγαθά επένδυσης, είναι ότι αυτά ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και προορίζονται απ' αυτήν για διαρκή εκμετάλλευση.

Β. Εν προκειμένω σύμφωνα με το διδόμενο από την ερωτώσα υπηρεσία πραγματικό, οι διάφορες βιομηχανίες παγωτών και γλυκών τοποθετούν με δικές τους δαπάνες, σε περίπτερα, κυλικεία, καταστήματα ζαχαρωδών προϊόντων κλπ., αφ' ενός μεν ψυγεία, δεξαμενές κλπ., με σκοπό την αποθήκευση ή συντήρηση των παραγομένων απ' αυτές προϊόντων, τα οποία παραχωρούν, άνευ ανταλλάγματος, κατά χρήση, στους καταστηματάρχες, περιπτερούχους κλπ., αφ' ετέρου δε τέντες ηλίου στις οποίες αναγράφουν την επωνυμία της επιχείρησης.

Σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά παραπάνω, τα εν λόγω αγαθά εμπίπτουν στην κατηγορία των αγαθών επένδυσης, αφού συγκεντρώνουν αθροιστικώς και τις δυο προϋποθέσεις που θέτει ο νόμος: α) ανήκουν κατά κυριότητα στη φορολογουμένη επιχείρηση δι' αγοράς των από τρίτους και β) έχουν τεθεί απ' αυτήν σε διαρκή εκμετάλλευση.

Η εκμετάλλευση δε των αγαθών αυτών συνίσταται στο γεγονός ότι δια της τοποθετήσεως αυτών εκ μέρους της επιχείρησης στα σημεία πώλησης των προϊόντων της, αυτή αποβλέπει προεχόντως και κυρίως στη δημιουργία κατάλληλων συνθηκών συντήρησης των παραγομένων απ' αυτήν προϊόντων μέχρις ότου διατεθούν στον καταναλωτή, αφού λόγω της δεδομένης ευπάθειας των εν λόγω προϊόντων, θα ήταν, διαφορετικά, ανέφικτη η με ασφάλεια προώθηση των προϊόντων αυτών στον Καταναλωτή.

Πρέπει δηλ. να γίνει σαφές ότι τα αγαθά αυτά τυγχάνουν της εκμεταλλεύσεως της επιχείρησης, αφού αποτελούν ένα κρίκο στην αλυσίδα της καθόλου επιχειρηματικής δραστηριότητας αυτής και ανήκουν στα πάγια περιουσιακά της στοιχεία, το γεγονός δε της κατά χρήση, παραχώρησης αυτών, άνευ ανταλλάγματος, στους λιανοπωλητές εμπόρους των προϊόντων της, ουδεμία επίδραση ασκεί στο χαρακτηρισμό αυτών ως αγαθών επένδυσης.

Συνεπώς, ο αναλογών επί των δαπανών κτήσης και τοποθέτησης των άνω αγαθών Φ.Π.Α. είναι εκπεστέος ή επιστρεπτέος, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του Ν. 1642/1986. IV. Ενόψει συνεπώς των προεκτεθέντων, στο τιθέμενο ερώτημα το Ν.Σ.Κ. (Δ' τμήμα) ομοφώνως εγνωμοδότησε ότι: α) οι τέντες, τα ψυγεία κλπ., που αγοράζουν και τοποθετούν με δικές τους δαπάνες οι επιχειρήσεις παραγωγής παγωτών, γλυκών κλπ. στα σημεία πώλησης των: προϊόντων τους (περίπτερα, κυλικεία κλπ.), εμπίπτουν στην έννοια των αγαθών επένδυσης του άρθρου 26 παρ. 4 του Ν. 1642/86 και

β) ο αναλογών επί των δαπανών αποκτήσεως και τοποθέτησεως των εν λόγω αγαθών Φ.Π.Α. είναι εκπεστέος ή επιστρεπτέος, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του Ν. 1642/86.».

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε τιμολόγια για δαπάνες διαφημιστικών φωτεινών επιγραφών τις οποίες καταχώρησε στον λογαριασμό «64.02.99.0071 ΕΞΟΔΑ ΕΜΦΑΝΙΣΗΣ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ» και εξέπεσε τον Φ.Π.Α. εισροών ποσού **44.159,38 ευρώ** (που αναλογεί σε αξία διαφημιστικών επιγραφών ύψους **199.822,05 ευρώ**) για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010 και ποσού **22.055,08 ευρώ** (που αναλογεί σε αξία διαφημιστικών επιγραφών ύψους **95.864,62 ευρώ**) για την για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011. Κατόπιν ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενεργήθηκαν και των σχετικών εμπορικών συμβάσεων που προσκομίσθηκαν στον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι οι εν λόγω διαφημιστικές πινακίδες τοποθετούνται από την προσφεύγουσα εταιρεία στα καταστήματα τρίτων (μεταπωλητών-.....), παρέχονται κατά χρήση και η προσφεύγουσα εταιρεία διατηρεί την κυριότητα και την νομή και

δικαιούται μονομερώς την αφαίρεση αυτών κατά την λήξη ή και πριν την λήξη των συμβάσεων. Ως εκ τούτου ο έλεγχος, έκρινε ότι οι διαφημιστικές πινακίδες αποτελούν επενδυτικά αγαθά για την προσφεύγουσα εταιρεία, για τα οποία δεν διενήργησε διακανονισμό ΦΠΑ παγίων, θεωρώντας ότι είχε υποχρέωση, λόγω οριστικής παύσης χρησιμοποίησης αυτών σε φορολογητέα δραστηριότητα για όλα τα έτη του πενταετούς διακανονισμού.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προβάλλει ως βασικό ισχυρισμό ότι η ελεγκτική αρχή εσφαλμένα θεώρησε ότι ο Φ.Π.Α. που αναλογεί σε δαπάνες διαφημιστικών επιγραφών-πινακίδων έπρεπε να υπαχθεί σε πενταετή διακανονισμό δεδομένου ότι κατά τον χρόνο εγκατάστασης των διαφημιστικών επιγραφών στο κατάστημα του εκάστοτε συνεργάτη, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέγραφε με αυτόν σχετική σύμβαση, η οποία περιελάμβανε πλήθος όρων από τους οποίους προκύπτει άνευ ετέρου πως η εταιρεία δεν διακρατούσε την κυριότητα επί των διαφημιστικών επιγραφών.

Επειδή όπως εκτενέστερα αναφέρθηκε ανωτέρω από το περιεχόμενο των εμπορικών συμβάσεων (απόσπασμα μίας εξ' αυτών αναφέρθηκε ανωτέρω) οι οποίες ήταν ως προς όλα τα σημεία τους τυποποιημένες και κοινές με όλους τους εμπορικούς συνεργάτες, δεν προκύπτει με κανένα τρόπο η συμφωνία μεταξύ των συμβαλλόμενων μερών για μεταβίβαση της κυριότητας. Το γεγονός ότι χορηγείται στην προσφεύγουσα εταιρεία το δικαίωμα τοποθέτησης, ανάρτησης και απεγκατάστασης των διαφημιστικών επιγραφών στα καταστήματα των εμπορικών συνεργατών της, για τις οποίες επιβαρύνεται το κόστος κατασκευής αυτών η ίδια, δεν συνεπάγεται την μεταβίβαση της κυριότητας, άλλωστε από τους όρους 5Α ΚΑΙ 5Β των εν λόγω συμβάσεων προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν αποξενώνεται από τα δικαιώματά της επί των διαφημιστικών επιγραφών. Επίσης ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι οι εμπορικοί συνεργάτες επωμίζονται τις δαπάνες και τις ζημίες που προβλέπονται στους όρους 3 και 4 των συμβάσεων αυτών και επιτρέπουν την είσοδο στην προσφεύγουσα εταιρεία για την πιθανή αφαίρεση αυτών, δεν τεκμηριώνει ότι μετατίθεται η κυριότητα της μεταβίβασης με την εν λόγω σύμβαση.

Επειδή τα εν λόγω κινητά πράγματα (διαφημιστικές φωτεινές επιγραφές-πινακίδες οι οποίες έχουν δυνατότητα εγκατάστασης και απεγκατάστασης) αποτελούν επενδυτικά αγαθά, καθόσον ανήκουν στην κυριότητα της επιχείρησης και τίθενται σε διαρκή εκμετάλλευση μέσω της παραχώρησης της χρήσης αυτών με σκοπό την προβολή ή τη διαφήμισή της χάρη της προώθησης των πωλήσεων των προϊόντων της επιχείρησης, η δε παραχώρηση της χρήσεως τους δυνάμει των συμβάσεων, συνιστά χρησιμοποίηση των αγαθών αυτών, από την επιχείρηση, για τη διενέργεια φορολογητέων πράξεων (ΝΣΚ 269/1995). Η συγκεκριμένη παραχώρηση της χρήσεως αποτελεί μία εκ των περισσοτέρων πράξεων που εντάσσονται στο πλαίσιο της φορολογητέας δραστηριότητας της επιχείρησης, εξ απόψεως δ' εφαρμογής των περί φ.π.α. διατάξεων δεν εκλαμβάνεται ως μεμονωμένη πράξη, αλλά ως ενιαία, μετά των άλλων πράξεων, ανάπτυξη της οικονομικής δραστηριότητας της επιχείρησης και ως εκ τούτου, όπως ήδη έγινε δεκτό με την υπ' αριθμ. 269/1995 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, ο κατά τις κείμενες περί φ.π.α. διατάξεις αναλογών επί των δαπανών αποκτήσεως των εν λόγω αγαθών φ.π.α. είναι εκπεστέος ή επιστρεπτέος, κατά περίπτωση. Ως εκ τούτου κατά την παραχώρηση, τα πάγια

εξακολουθούν και χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση και δεν τίθεται ζήτημα οριστικής παύσης χρησιμοποίησής τους και υποχρέωσης από την προσφεύγουσα για επιστροφή του εκπεσθέντος φ.π.α. στο Δημόσιο . (σχετ. η υπ' αριθμ.79/2014 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.).

Επειδή ο έλεγχος θεώρησε τις διαφημιστικές επιγραφές ως επενδυτικά αγαθά και επικαλέσθηκε ως λόγο υποχρέωσης επιστροφής του εκπεσθέντος Φ.Π.Α. την οριστική παύση χρησιμοποίησης αυτών χωρίς όμως αυτό να προκύπτει σαφώς και αιτιολογημένα από συγκεκριμένα στοιχεία ώστε να πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ.3 του άρθρου 33 του ν.2859/2000. Ως εκ τούτου ορθώς η προσφεύγουσα εξέπεσε το ΦΠΑ που αντιστοιχεί στις αγορές των επενδυτικών αγαθών-πινακίδων κατά το έτος αγοράς τους και δεν τίθεται θέμα επιστροφής του εκπεσθέντος ΦΠΑ αυτών καθόσον δεν αποδείχθηκε από τον έλεγχο ότι συντέχουν οι προβλεπόμενες από το νόμο προϋποθέσεις.

Κατόπιν των ανωτέρω αποφασίζουμε την αποδοχή της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας ποσού **44.159,38 ευρώ** (που αναλογεί σε αξία διαφημιστικών επιγραφών ύψους **199.822,05 ευρώ**) για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010, και ποσού **22.055,08 ευρώ** (που αναλογεί σε αξία διαφημιστικών επιγραφών ύψους **95.864,62 ευρώ**) για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011 και επαναπροσδιορίζουμε κατά τα ως άνω ποσά τον φόρο εισροών και την αξία των φορολογητέων εισροών για τις εν λόγω περιόδους.

3. ΤΕΛΟΣ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ

Επειδή στο άρθρο 8 του Κ.Ν.Τ.Χ.(π.δ. 28-7-1931, ΦΕΚ 239 Α΄) ορίζεται:

«1.Έγγραφα έχοντα αντικείμενον κινητήν ή ακίνητον περιουσίαν κειμένην εν Ελλάδι ή υποχρεώσεις εκτελεστέας εν αυτή, συνταχθέντα δε εν τη αλλοδαπή, αλλ' ουχί ενώπιον Ελληνικής Αρχής επί πληρωμή του οικείου τέλους, υποβάλλονται εις τα κατά τον παρόντα νόμον τέλη υπό τας κατωτέρω διακρίσεις:

α) Εάν μεν τα έγγραφα ταύτα συνετάγησαν εν Ευρώπη, Τουρκία και Αιγύπτω, χαρτοσημαίνονται δια του απλού τέλους εντός προθεσμίας τριών ετών από της εκδόσεως αυτών, προσαγόμενα εις οιονδήποτε εν Ελλάδι Οικονομικόν Έφορον, άλλως υπόκεινται εις τας εν άρθρω 40 παρ. 3 ποινάς.

β) Εάν τα αυτά έγγραφα συνετάγησαν εν τη αλλοδαπή πλην ουχί εν Ευρώπη, Τουρκία ή Αιγύπτω, υπόκεινται εις το απλούν κατά τον παρόντα νόμον τέλος και μόνον εφόσον προσάγονται ενώπιον Δικαστηρίων ή άλλης του Κράτους Αρχής.

2.Παν άλλο έγγραφον, έχον αντικείμενον διάφορον του των εγγράφων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, συντασσόμενον εν τη αλλοδαπή, υπόκειται εις το κατά το άρθρον 24 παρ. 6 του παρόντος νόμου τέλος, μόνον εάν προσαχθή ενώπιον των Ελληνικών Δικαστηρίων ή πάσης άλλης του Κράτους Αρχής.

3. Εις τας περιπτώσεις του εδαφίου β΄ της ανωτέρω παραγράφου 1 και της παραγράφου 2, το κινητόν επίσημα επικολλάται και διαγράφεται υπό του προσάγοντας το έγγραφον.».

Επειδή στην παρ.2γ της ΠΟΛ1027/1990 αναφέρεται:

«Ως "εκτελεστέα υποχρέωση" στην Ελλάδα, κατά την εύνοια της ανωτέρω διάταξης του άρθρου 8 παρ. 1 του Κώδικα Χαρτοσήμου, νοείται η πράξη ή η ενέργεια ή η συμπεριφορά εν γένει του οφειλέτη

(υπόχρεου) με την οποία αποσβέννεται υποχρέωση του (ή οφειλή του). Επομένως, σε κάθε περίπτωση, κατά την οποία η πράξη, με την οποία εκδηλούται η πραγματούται η "εκτέλεση" υποχρέωσης, γίνεται στην Ελλάδα συντρέχει, ειδικά από άποψη τόπου εκτέλεσης της υποχρέωσης, η προϋπόθεση εφαρμογής της ως άνω διάταξης. Αυτά βεβαίως ισχύουν για τις πράξεις και των δύο συμβαλλόμενων αρκεί οι πράξεις αυτές να συνιστούν "εκτέλεση" υποχρέωσης, δηλαδή εκπλήρωση βαρύνουσας αυτούς παροχής.».

Επειδή στο άρθρο 14 του ιδίου ως άνω Κώδικα ορίζεται :

«Επί των εμπορικών και λοιπών εγγράφων και πράξεων, των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρω 15, το τέλος ορίζεται εις δύο επί τοις εκατόν (2%) της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις δραχμάς.».

Επειδή στην παρ.1^α του άρθρου 15 του ιδίου ως άνω Κώδικα ορίζεται:

«Εις το κατά την παράγραφαν 1 του προηγούμενου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται:

1.α) Πάσα σύμβασις, οιοδήποτε αντικείμενου, συναπτόμενη είτε απ' ευθείας, είτε δια δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρείας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιρειών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπ' αυτών εμπορίαν, και μεταξύ τρίτου εν γένει και ανωνύμου εταιρείας, ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου.».

Επειδή στο πρώτο εδάφιο του άρθρου 12 του ΝΔ 3717/1957 ορίζεται :

«Η αληθής έννοια των διατάξεων της περί τελών χαρτοσήμου νομοθεσίας, καθ' όσον αφορά την υπαγωγήν των εν αυτή αναφερομένων συμβάσεων, πράξεων κλπ. εις τέλη χαρτοσήμου, είναι ότι ως έγγραφον αποδεικνύον την σύμβασιν, πράξιν κλπ. λογίζεται και πάσα σχετική εγγραφή εις τα βιβλία των επιτηδευματιών, ήτις και υποβάλλεται εις το οικείον δια την ούτω αποδεικνυομένην δικαιοπραξίαν τέλος χαρτοσήμου.».

Επειδή σύμβαση δανείου θεωρείται, ότι συντελέσθηκε στην αλλοδαπή όταν, όχι μόνο καταρτίσθηκε και υπογράφηκε στην αλλοδαπή, αλλά και όταν εκτελέσθηκε εκεί, στην περίπτωση δε μη εκτέλεσης αυτής στην αλλοδαπή δεν υφίστανται οι προϋποθέσεις εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 8 του Κ.Ν.Τ.Χ..Το συναπτόμενο στην αλλοδαπή με ιδιωτικό έγγραφο δάνειο υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου στην Ελλάδα, όταν το δάνειο αυτό εκτελείται στην Ελλάδα. Εκτέλεση δε του δανείου αυτού στην Ελλάδα υπάρχει όταν η παράδοση του δανείσματος από τον δανειστή στον οφειλέτη γίνεται στην Ελλάδα. Και παράδοση του δανείσματος από τον δανειστή στον οφειλέτη στην Ελλάδα υπάρχει όταν το δάνεισμα κατατίθεται από τον αλλοδαπό δανειστή σε αλλοδαπή τράπεζα στην αλλοδαπή, για να εμβάσει αυτό, μέσω ημεδαπής τράπεζας, στον οφειλέτη, που βρίσκεται στην Ελλάδα (πρβλ. ΣτΕ 3150/1994, 1246, 984/1992, 1365/1990, 4055, 3282/1987, 1236, 974/1986, 2905/1985, 3311/1982, Δ.Ε.Α. 617/2006 και Σ.τ.Ε. 3639/2013 και 124/2014 καθώς και ΥΠΟΙΚ. Ν. 11000/1955, Ν.Σ.Κ. Γνωμ. 964/, Πρωτ. Θεσ. 2123/1963, Φορ. Πρωτ. Αθ. 2162/1967). Με την εν λόγω παράδοση προκύπτει ότι η οριστική σύμβαση του δανείου καταρτίζεται στην Ελλάδα δια της καταβολής στην Ελλάδα του ποσού του δανείου στην ημεδαπή τράπεζα προς τον οφειλέτη, δοθέντος, ότι η σύμβαση του δανείου η οποία κατατάσσεται στις «παραδοτικές (re) συμβάσεις» , προαπαιτεί,

εκτός άλλων, για το έγκυρο της κατάρτισής της, και την καταβολή των χρημάτων από τον δανειστή προς τον οφειλέτη. Από την παράδοση αυτή του πράγματος στον οφειλέτη θεωρείται, ότι καταρτίζεται η σύμβαση του δανείου, μη αρκούσης μόνο της συμφωνίας, και από την παράδοση του πράγματος στον οφειλέτη γεννάται και η υποχρέωση αυτού προς απόδοση στον δανειστή των δανεισθέντων υπ' αυτού πραγμάτων (άρθρα 806-809 Α.Κ.). Υποχρέωση, για καταβολή τέλους χαρτοσήμου επί του ανωτέρω δανείου, δημιουργείται, κατά το άρθρο 12 του Ν.Δ. 3717/1957, στην περίπτωση που λάβει χώρα εγγραφή του ανωτέρω δανείου στα βιβλία του επιτηδευματία οφειλέτη στην Ελλάδα (Πρβλ. Σ.τ.Ε. 1716/1980, 3270/1981, 3529/2010), επειδή από και διά της εγγραφής του δανείου αυτού στα βιβλία, δημιουργούνται εξ αυτού υποχρεώσεις εκτελεστές στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8(1) του ΚΤΧ.

Επειδή εν προκειμένω σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου της οικείας έκθεσης ελέγχου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία εισέπραξε δάνεια συνολικού ποσού **11.750.000,00 ευρώ** στην χρήση 2010 και **8.600.000,00 ευρώ** στην χρήση 2011, από την συνδεδεμένη (συγγενή) εταιρεία βάσει των από, και ιδιωτικών συμβάσεων. Από τα τηρούμενα βιβλία και λοιπά στοιχεία της επιχείρησης που τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου προέκυψε ότι τα εν λόγω ποσά κατατέθηκαν στον λογαριασμό που άνοιξε για το σκοπό αυτό σε τράπεζα της Ζυρίχης με IBAN..... Στη συνέχεια τα εν λόγω ποσά μεταφέρθηκαν στην Ελλάδα και χρεώθηκαν στον λογαριασμό καταθέσεων της προσφεύγουσας εταιρείας στην με αριθμό ενώ παράλληλα έλαβαν χώρα και οι λογιστικές εγγραφές λήψης των δανείων με ενημέρωση των λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ. 52.03.00.00.01 και 38.03.00.02.00 (..... με αριθμό.....) και 38.03.00.03.01 (GREDIT με αριθμό.....). Από τις εν λόγω λογιστικές εγγραφές και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών ο έλεγχος διαπίστωσε ότι οι εν λόγω συμβάσεις εκτελέσθηκαν στην Ελλάδα καθόσον:

α) το προϊόν των δανείων δεν τέθηκε στην διάθεση της επιχείρησης στην αλλοδαπή αλλά στην Ελλάδα με την μεταφορά των δανειζόμενων χρημάτων στην Ελληνική Τράπεζα (.....) και

β) οι εξοφλήσεις των δανείων γίνονται από την Ελληνική Τράπεζα απευθείας σε λογαριασμό του δανειστή χωρίς τα χρήματα αποπληρωμής του δανείου να κατατίθενται στον αρχικό αλλοδαπό τραπεζικό λογαριασμό της CREDIT στον οποίον αρχικά είχαν τοποθετηθεί κατά την χορήγηση των δανείων.

Επειδή το θέμα της χαρτοσήμανσης των εν λόγω συναλλαγών είχε επισημάνει και ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής της προσφεύγουσας εταιρείας στην από έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης του άρθρου 82 της παρ.5 του ν.2238/1994 που προβλέπονταν για την χρήση 2011 βάσει της ΠΟΛ 1159/2011, σύμφωνα με την οποία διαπιστώθηκε συμπέρασμα με επιφύλαξη και συγκεκριμένα στο κεφάλαιο «Βάση για συμπέρασμα με επιφύλαξη» αναφέρεται:

«Από την εκτέλεση της εργασίας μας διαπιστώσαμε ότι η εταιρεία κατάρτισε τις παρακάτω συμβάσεις με τη συνδεδεμένη (συγγενή) εταιρεία κάτοικο Ηνωμένου Βασιλείου: α) Σύμβαση δανείου με ημερομηνία σύναψης 29.03.2010 για το διάστημα από 29.03.2010 έως 28.03.2011 με το

προβλεπόμενο μέγιστο ποσό δανείου €12.000.000,β)Σύμβαση δανείου με ημερομηνία σύναψης 29.03.2011 για το διάστημα από 29.03.2011 έως 28.03.2012 με προβλεπόμενο μέγιστο ποσό δανείου € 12.000.000. Δυνάμει των παραπάνω συμβάσεων, η Εταιρεία έλαβε δάνεια εντός του 2011 συνολικού ποσού € 8.600.000, τα οποία κατατέθηκαν σε τραπεζικό λογαριασμό της στο εξωτερικό από όπου εμβάσθηκαν σε τραπεζικό λογαριασμό στην Ελλάδα. Η Εταιρεία δεν κατέβαλε τέλη χαρτοσήμου 2,4 % (άρθρο 15 παρ.1^α του Κ.Τ.Χ.) επί του παραπάνω ποσού επικαλούμενη την αρχή της χωρικότητας του φόρου, με βάση την οποία, όταν η δανειακή σύμβαση συνάπτεται και εκτελείται στο εξωτερικό, δεν οφείλονται τέλη χαρτοσήμου(ΠΟΛ 1027/1990).Όμως μέχρι την ολοκλήρωση του παρόντος πιστοποιητικού δεν απέδειξε, ως όφειλε, ότι η ολοκλήρωση της σύμβασης με την υπογραφή του εκπροσώπου της δανειολήπτριας Εταιρείας έγινε στο εξωτερικό, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να στοιχειοθετηθεί η απαλλαγή από τα τέλη».

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι οι εν λόγω δανειακές συμβάσεις δεν υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου επικαλούμενη την αρχή της χωρικότητας του τέλους, καθόσον αυτές : α)καταρτίσθηκαν στην αλλοδαπή και συγκεκριμένα στο Μιλάνο Ιταλίας, β)το κεφάλαιο των δανείων κατεβλήθη από τραπεζικό λογαριασμό της δανειστριάς Μητρικής Εταιρείας σε τραπεζικό λογαριασμό της δανειζόμενης (προσφεύγουσας εταιρείας) στην Ελβετική Τράπεζα Creditγ)δεν αφορούν κινητή ή ακίνητη περιουσία στην ημεδαπή και δ)δεν προκύπτουν από αυτές υποχρεώσεις εκτελεστές στην Ελλάδα.

Επειδή βάσει πραγματικών δεδομένων, όπως αναλυτικά παρουσιάζονται στους σχετικούς πίνακες των σελίδων 9 και 10 της οικείας έκθεσης ελέγχου, προκύπτει σαφώς και με επαρκή στοιχεία ότι το προϊόν του δανείου βρίσκονταν στην διάθεση της οφειλέτριας και προσφεύγουσας εταιρείας την ίδια μέρα που καταβλήθηκε και στο εξωτερικό (αυθημερόν μεταφορά από τον τραπεζικό λογαριασμό CREDITμε IBANστον λογαριασμό καταθέσεων της προσφεύγουσας εταιρείας στηνμε αριθμό.....).Ως εκ τούτου η οριστική σύμβαση του δανείου, (δεδομένου ότι στις υπό κρίση συμβάσεις δεν δίνεται καμία πληροφορία στον χρόνο και τόπο εκτέλεσης αυτών), ουσιαστικά εκτελείται στην Ελλάδα δια της καταβολής στην Ελλάδα του ποσού του δανείου στην ημεδαπή τράπεζα και με την καταχώρηση της σχετικής κάθε φορά λογιστικής εγγραφής στα βιβλία στις υπό κρίση χρήσεις 2010 και 2011 ,της προσφεύγουσας εταιρείας με την αιτιολογία «ΕΜΒ ΔΑΝΕΙΟΥ ΑΠΟ LONDON”, με τα ποσά των δανείων, τις ημερομηνίες λήψης αυτών, τους κωδικούς αριθμούς των λογαριασμών της εταιρείας που κινήθηκαν παράγεται βάσει του άρθρου 12 του ΝΔ 3717/1957, αυτοτελώς, υποχρέωση ως προς την φορολογία χαρτοσήμου (Πρβλ. Σ.Τ.Ε. 1716/1980, 3270/1981, 3529/2010). Η εν λόγω διαπιστωθείσα διαδικασία αποστολής των χρημάτων έχει τα ίδια έννομα αποτελέσματα σαν να είχε συναφθεί η σύμβαση στο εσωτερικό της χώρας, η μεσολάβηση της αλλοδαπής τράπεζας έχει τυπικό χαρακτήρα και δεν συνιστά ουσιαστική εκτέλεση της δανειακής σύμβασης στο εξωτερικό (σχετ. ΣΤΕ 3639/2013 και ΣΤΕ 124/2014 η οποία επικύρωσε την υπ’αριθμ.617/2006 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών).

Ως εκ τούτου διαπιστώνεται η εκτέλεση των εν λόγω συμβάσεων στην Ελλάδα και οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας περί του αντιθέτου απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι ενώ ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι μη νομίμως επέβαλε τέλη χαρτοσήμου επί λογιστικών

εγγραφών που απορρέουν από Δανειακή Σύμβαση που συνήφθη κατά την διάρκεια του έτους 2009 διότι ο φορολογικός έλεγχος δεσμεύεται από την υπ' αριθμ..... /..... εντολή ελέγχου η οποία αφορούσε αποκλειστικά τα φορολογικά έτη 2010 και 2011 απορρίπτεται ως αβάσιμος καθότι οι υπογραφείσες συμβάσεις δεν εκτελούνται αυτοτελώς αλλά σταδιακά και η υποχρέωση για καταβολή τέλους χαρτοσήμου προέκυψε σαφώς από τις λογιστικές εγγραφές της χρήσεως 2010 και είναι ανεξάρτητη από την ύπαρξη έγγραφης συμβάσεως(άρθρο 12 του Ν.Δ. 3717/1957, Σ.τ.Ε. 1716/1980, 3270/1981, 2073/1989,4287,6172/1995 1561/2003 και 3529/2010) .

Επειδή στην παρ.1περ.(α) του άρθρου 2 του ν.2859/2000 ορίζεται:

«Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,...» .

Επειδή στην παρ.1 του άρθρου 3 του ν.2859/2000 ορίζεται:

«. Στο φόρο υπόκειται:

α) κάθε νομικό ή φυσικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής.

β) κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί περιστασιακά παράδοση ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται προς άλλο κράτος - μέλος.

γ) κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί ευκαιριακά πράξεις του άρθρου 6, εφόσον με δήλωσή του ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.

δ) η κοινοπραξία που κατασκευάζει ακίνητο με το σύστημα της αντιπαροχής, καθώς και η κοινωνία που κατασκευάζει ακίνητο σε οικόπεδο ή αγροτεμάχιο που ανήκει στα μέλη της, για τις παραδόσεις και αυτοπαραδόσεις που διενεργούνται από τα μέλη τους, σύμφωνα με τα άρθρα 6 και 7...».

Επειδή στο άρθρο 22 παρ.1 περ.(κγ) του ν.2859/2000 ορίζεται:

«1.Απαλλάσσονται από το φόρο:

κγ) η χορήγηση και η διαπραγμάτευση πιστώσεων, καθώς και η διαχείριση τους από το πρόσωπο που τις χορηγεί,».

Επειδή στην παρ.1 (α) και (β) του άρθρου 63 του ν.2859/2000 ορίζεται:

« Από την έναρξη ισχύος του Ν. 1642/1986, καταργούνται οι διατάξεις:

α) για την επιβολή φόρου κύκλου εργασιών στις πράξεις τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 2 του παρόντος νόμου, με εξαίρεση τις διατάξεις που αφορούν την επιβολή του φόρου αυτού στα έσοδα των ασφαλιστικών επιχειρήσεων,

β) για την επιβολή τελών χαρτοσήμου στις πράξεις τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 2 του παρόντος νόμου και στα παρεπόμενα τους σύμφωνα...».

Επειδή στο παράρτημα Β της ΠΟΛ 44/1987 «Συμβάσεις, πράξεις, σχέσεις και συναλλαγές στις οποίες ΘΑ ΕΦΑΡΜΟΖΟΝΤΑΙ οι διατάξεις της φορολογίας χαρτοσήμου και μετά την 1.1.1987» αναφέρεται:

Στις παρακάτω συμβάσεις, πράξεις, σχέσεις και συναλλαγές θα εφαρμόζονται οι διατάξεις της φορολογίας χαρτοσήμου και μετά τη 1.1.1987, για το λόγο ότι αυτές δεν υπάγονται στο καθεστώς του

φόρου προστιθέμενης αξίας, είτε γιατί δεν αποτελούν αντικείμενο του φόρου αυτού, είτε γιατί ενεργούνται από μη υποκείμενα στο φόρο αυτό πρόσωπα. Σημειώνεται δε, ότι εάν, με τις περί τελών χαρτοσήμου διατάξεις προβλέπεται απαλλαγή από τα τέλη χαρτοσήμου των συμβάσεων, πράξεων κλπ. αυτών, οι απαλλαγές αυτές εξακολουθούν να ισχύουν.

Οι συνηθέστερες στην πράξη ως άνω συμβάσεις, πράξεις, κλπ, στις οποίες θα εφαρμόζονται οι διατάξεις της φορολογίας χαρτοσήμου και μετά τη 1.1.1987 (ενδεικτική απαρίθμηση) είναι:

- ΔΑΝΕΙΑ (άρθρα 13 παρ. 1α και 15 παρ. 1α ΚΤΧ).»

Επειδή η διάταξη του άρθρου 63 § 1 περ. β του ν.2859/2000, με την οποία καταργήθηκαν οι διατάξεις για την επιβολή τελών χαρτοσήμου στις πράξεις τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 2 του κώδικα ΦΠΑ δεν έχει εφαρμογή στην προκειμένη περίπτωση, γιατί οι ανωτέρω συμβάσεις, αναφορικά με τα τέλη χαρτοσήμου, είναι αυτοτελείς και ανεξάρτητες από τις συμβάσεις εν γένει πώλησης εμπορευμάτων και παροχής υπηρεσιών, για τις οποίες έχει καταργηθεί το τέλος χαρτοσήμου με τις προαναφερόμενες διατάξεις.

Επειδή αναφέροντας ο νομοθέτης την διάταξη του αρ.22 § 1 περ. κγ' του Κώδικα ΦΠΑ Ν.2859/00) ότι απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. «η χορήγηση πιστώσεων» δεν εννοεί την ίδια τη σύμβαση για χορήγηση πίστωσης, αλλά την αμοιβή την οποία λαμβάνει αυτός που χορηγεί την πίστωση, εξαιτίας της εξυπηρέτησης (διευκόλυνσης) που παρέχει στον λήπτη της πίστωσης. Η εν λόγω δε «αμοιβή», η οποία αποτελεί και έσοδο εκείνου που χορηγεί την πίστωση, είναι και το αντικείμενο του Φ.Π.Α., που απαλλάσσεται από το φόρο, σύμφωνα με τη μνημονευόμενη διάταξη, χωρίς να ασκεί επιρροή το γεγονός ότι η αμοιβή αυτή καταβάλλεται για εξυπηρέτηση πράξης που δεν υπόκειται σε Φ.Π.Α., αλλά σε τέλος χαρτοσήμου 2%, σύμφωνα με το αρ. 15§1α του Κ.Ν.Τ.Χ.. (σχετ. 4099/2013 Του ΔΕΦ ΑΘΗΝΩΝ).

Επειδή κατ' ορθή ερμηνεία και εφαρμογή των προαναφερθεισών διατάξεων του ν.2859/2000 και των άρθρων 2 και 4 της έκτης οδηγίας του ΦΠΑ όπως αναλυτικά αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι οι εν λόγω συμβάσεις δεν εμπίπτουν στο ρυθμιστικό πεδίο του Φ.Π.Α. καθόσον η εταιρεία κατά την χορήγηση των εν λόγω δανείων δεν ενεργεί με την ιδιότητα του υποκείμενου στο φόρο διότι δεν ενεργεί στα πλαίσια της επαγγελματικής της δραστηριότητας (δεν πρόκειται για τράπεζα ή άλλο πιστωτικό ίδρυμα), ούτε υπάρχει εμπορική συνεργασία μεταξύ αυτής και της αντισυμβαλλόμενης συγγενούς εταιρείας για να αποτελεί παρεπόμενο σύμφωνο και επίσης τα δάνεια ρητώς αναφέρονται ως συναλλαγές για τις οποίες εφαρμόζονται οι διατάξεις της φορολογίας χαρτοσήμου βάσει της προαναφερθείσας ΠΟΛ 44/1987. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί υπαγωγής αυτών στις διατάξεις περί Φ.Π.Α. απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή στη παρ.5 περ. (γ) του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ.(π.δ. 28-7-1931, ΦΕΚ 239 Α') μεταξύ άλλων ορίζεται:

«Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταίρων ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικής εν γένει εταιρείας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κ.λπ., υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκεινται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου εν επί τοις εκατόν (1%). Εις ην περίπτωσιν, εκ της εγγραφής ή εξ ετέρου εγγράφου, αποδεικνύεται ότι η κατάθεσις ή ανάληψις

αφορά σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου, οφείλεται το δια την σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. προβλεπόμενον τέλος.».

και με τις διατάξεις του άρθρου 6 § 1 του Ν.Δ. 4535/1964 ορίζεται ότι, «Τα τέλη χαρτοσήμου αναλογικά και πάγια προσαυξάνονται κατά ποσοστό 20% για εισφορά υπέρ ΟΓΑ.»

Επειδή το τέλος οφείλεται ανεξάρτητα από το σκοπό για τον οποίο γίνεται η κατάθεση ή ανάληψη καθόσον στο νόμο δεν τίθεται καμιά προϋπόθεση ή καμιά επιφύλαξη (Εγκ.Υπ.Οικ. Κ 8802/654/1983).

Επειδή για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου επί καταθέσεων ή αναλήψεων πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά οι παρακάτω προϋποθέσεις: α) ύπαρξη συμβατικής σχέσης μεταξύ του καταθέτοντος τα χρήματα προσώπου, φυσικού ή νομικού και της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης, β) εγγραφή στα βιβλία εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης εν γένει περί καταθέσεως χρημάτων από εταίρους, μετόχους ή άλλα πρόσωπα ως προς τις επιχείρησης αυτές ή περί αναλήψεως χρημάτων από αυτές. Η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων πρέπει να προκύπτει μόνο από αυτή ταύτη εγγραφή στα βιβλία και όχι από άλλη έγγραφη σύμβαση ή από συνεκτίμηση άλλων γεγονότων (Διοικ. Πρωτ. Αθ. 7077/1983), γ) τα βιβλία της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης, στα οποία γίνεται η εγγραφή περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων, πρέπει να είναι βιβλία επίσημα, δηλαδή, βιβλία θεωρημένα από την αρμόδια Φορολογική Αρχή (ΔΟΥ) (ΣτΕ 2493/1994), δ) η εγγραφή στα βιβλία να μην ανάγεται σε σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία είχε υποβληθεί προηγουμένως στα οικεία αναλογικά τέλη χαρτοσήμου ή είχε απαλλαγεί νομίμως από αυτά, ε) η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων να γίνεται χωρίς κατ' ανάγκη μνεία της αιτίας της κατάθεσης ή της ανάληψης, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει, ότι η εγγραφή στα βιβλία αφορά σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία υποβλήθηκε στο οικείο τέλος χαρτοσήμου ή απαλλάχθηκε νομίμως από το τέλος αυτό (Σ.τ.Ε 1767/1992, 1039/1996).

Επειδή το τέλος χαρτοσήμου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 15 § 5 περ. γ του ΚΝΧΤ υπολογίζεται σε ποσοστό 1% επί του κατατεθέντος ή αναληφθέντος χρηματικού ποσού, που αναφέρεται στη σχετική εγγραφή στα βιβλία, και καταβάλλεται στο Δημόσιο μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του μήνα του επόμενου της εγγραφής των πράξεων της κατάθεσης ή της ανάληψης στα λογιστικά βιβλία των ως άνω επιχειρήσεων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κώδικα Χαρτοσήμου (Υπ. Οικ. Σ. 6107/385/Πολ. 185/1980, Εγκ. 11/ 1981).

Επειδή από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι τον Δεκέμβριο του 2011 υπήρχε δανειακή οφειλή προς την δανείστρια επιχείρηση του ομίλου ποσού ύψους 8.300.000,00 ευρώ. Η εξόφληση του ποσού έλαβε χώρα μετά την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου ύψους 10.000.000,00 ευρώ που είχε κατατεθεί σε λογαριασμό τηςτης προσφεύγουσας εταιρείας την 15/12/2011. Περαιτέρω το υπόλοιπο ποσό που απέμεινε από την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου μετά την αφαίρεση τόκων και εξόδων, ύψους 1.685.073,14 ευρώ η προσφεύγουσα εταιρεία το μετέφερε σε χρέωση του λογαριασμού 33.11.00.00.00 «ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΚΑΤΑ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ» και στο τέλος της χρήσης σε χρέωση του λογαριασμού 33.11.00.00.01 «ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΚΑΤΑ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ» διενεργώντας και τις σχετικές λογιστικές εγγραφές στα βιβλία της. Από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών διαπιστώθηκε ότι το ποσό αυτό κατατέθηκε σε λογαριασμό της προκειμένου να το αποδώσει μέσα στην χρήση 2012 στην προμηθεύτρια των

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία αποδέχεται την υπό κρίση κατάθεση ποσού **1.685.073,14 ευρώ** στην μητρική εταιρεία, ισχυρίζεται όμως ότι δεν υπήρχε ουδεμία ταμειακή διευκόλυνση από την προσφεύγουσα εταιρεία προς την μητρική εταιρεία, διότι η εν λόγω καταβολή έγινε για λογαριασμό της προμηθεύτριας εταιρείας ως προκαταβολή έναντι μελλοντικών αγορών, αλλά καταβλήθηκε στην μητρική εταιρεία διότι αυτή είχε το ρόλο του διαχειριστή των πληρωμών προς εταιρείες του ομίλου.

Επειδή ο ως άνω λόγος καταβολής προς την μητρική εταιρεία, δεν αναιρεί τον χαρακτηρισμό της εν λόγω συναλλαγής ως ταμειακής διευκόλυνσης. Ως εκ τούτου υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου καθόσον η πράξη αυτή δεν ανάγεται σε συγκεκριμένη σύμβαση και προκύπτει σαφώς από τις λογιστικές εγγραφές στα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας. Ενώ ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας, ότι η εν λόγω συναλλαγή αφορούσε προκαταβολή έναντι μελλοντικών αγορών στην δεν προκύπτει καθόσον υφίσταται χρέος στην δεδομένου ότι το υπόλοιπο του λογαριασμού 50.01.00.4000 «ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ-..... » την 31/12/2011 ήταν πιστωτικό ύψους **2.576.355,78 ευρώ**. Συνεπώς οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Επειδή βάσει των συντρεχόντων πραγματικών περιστατικών χρήζουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 15 παρ.5 περ.(γ) του Κ.Ν.Τ.Χ. (π.δ. 28-7-1931, ΦΕΚ 239 Α') ορθώς επιβλήθηκαν τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου στην υπό κρίση περίπτωση.

4. ΦΟΡΟΣ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

Επειδή στις παρ.8 και 9 του ν.4178/2013 αναφέρεται :

«8.Για τις αυθαίρετες κατασκευές και αλλαγές χρήσης προ τις 28.7.2011, που εξαιρούνται της επιβολής κυρώσεων με βάση τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή εξαιρέθηκαν της επιβολής κυρώσεων με βάση τις διατάξεις του Ν. 4014/2011 (Α'209), δεν οφείλονται αναδρομικά βεβαιωμένες ασφαλιστικές εισφορές (ΙΚΑ κ.λπ.) και οποιοσδήποτε φόρος, καθώς και οποιασδήποτε μορφής πρόστιμα και τέλη, όπως το τέλος ακίνητης περιουσίας, καθαριότητας, φωτισμού και δυνητικά ανταποδοτικά τέλη. Τυχόν ήδη καταβληθέντες φόροι, τέλη και πρόστιμα δεν αναζητούνται. Η αλλαγή χρήσης δεν λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό του τέλους του άρθρου 24 του Ν. 2130/1993 (Α' 62), καθώς και των τελών του Ν. 25/1975 (Α' 74) και του άρθρου 25 του Ν. 1828/1989 (Α' 2), όπως ισχύουν και δεν επιβάλλονται αναδρομικά διαφορές που προκύπτουν ως προς το ύψος των τελών, οι οποίες προέρχονται από την αλλαγή χρήσης.

9. Για τη χρήση κατοικίας κατά τον υπολογισμό της αξίας για την επιβολή οποιουδήποτε φόρου (φόρος μεταβίβασης, κληρονομιών, ακίνητης περιουσίας, ΤΑΠ, προσδιορισμός τεκμηρίου διαβίωσης) για όλους τους χώρους τόσο σε υπόγειες στάθμες όσο και στους εσωτερικούς εξώστες, και τις σοφίτες, εφαρμόζεται μειωτικός συντελεστής 50%.».

Επειδή στην παρ.3 της ΠΟΛ 1021/14-01-2014 αναφέρεται :

«3) Ν. 4014/2011 άρθρο 24 παρ .22 και Ν. 4178/2013 άρθρο 24 παρ . 8 & 9 .

Σύμφωνα με τις οδηγίες που έχουν δοθεί με τις ΠΟΛ. 1001/2005 και 1047/2005 εγκύκλιες διαταγές, τα αυθαίρετα κτίσματα αναγράφονται στην πραγματική τους κατάσταση και χρήση και οι

κλειστοί ημιυπαίθριοι προστίθενται στους κυρίους χώρους του κτίσματος, από το επόμενο έτος εκείνου κατά το οποίο τακτοποιήθηκαν ή νομιμοποιήθηκαν.

Εφόσον τα αυθαίρετα κτίσματα τακτοποιήθηκαν ή νομιμοποιήθηκαν με τους αναφερόμενους νόμους, η φορολογική αρχή δεν αναζητά την εγγραφή τους σε προηγούμενα, από την υπαγωγή τους σε τακτοποίηση, έτη. Συνεπώς τα ακίνητα αυτά δηλώνονται στη δήλωση στοιχείων ακινήτων, τουλάχιστον, από το επόμενο έτος από την τακτοποίηση ή την νομιμοποίηση τους. Ως ημερομηνία τακτοποίησης ή νομιμοποίησης θεωρείται η ημερομηνία υποβολής της αίτησης υπαγωγής τους στη ρύθμιση των διατάξεων αυτών.

Επιπλέον, με τους ανωτέρω νόμους ορίζεται ότι όλοι οι χώροι που βρίσκονται τόσο σε υπόγειες στάθμες όσο και σε εσωτερικούς εξώστες και οι σοφίτες, οι οποίοι τακτοποιήθηκαν σε χώρους κατοικίας, με τους αναφερόμενους νόμους, υπόκεινται σε φόρο ακίνητης περιουσίας, μετά τον υπολογισμό της αξίας αυτών μειωμένης κατά ποσοστό 50%.

Για τον υπολογισμό της μειωμένης αξίας των βοηθητικών χώρων που έχουν χρήση κατοικίας και έχουν υπαχθεί στους προαναφερθείσες διατάξεις ο φορολογούμενος δύναται να ακολουθήσει, για κάθε έτος, τη διαδικασία που ορίζεται στο άρθρο 3 της ΠΟΛ. 1225/2012 Α.Υ.Ο., υποβάλλοντας το υπόδειγμα 1, με συνημμένη την αίτηση υπαγωγής στη ρύθμιση των νόμων 4014/2011 και 4178/2013 (άρθρο 24) και έγγραφο από το οποίο να προκύπτει ότι μετατράπηκε η χρήση τους σε χώρους κατοικίας. Στη διάταξη αυτή (μειωμένος συντελεστής υπολογισμού αξίας) δεν περιλαμβάνονται οι ημιυπαίθριοι χώροι που τακτοποιήθηκαν με τους σχετικούς νόμους.».

Επειδή στις παρ.4 και 5 της Α.Υ.Ο ΠΟΛ 1095/2010 ορίζεται:

«4. Η δήλωση Φόρου Ακίνητης Περιουσίας έτους 2010 δεν απαιτείται να συνοδεύεται από τα φύλλα υπολογισμού της αξίας ακινήτων (έντυπα 1 - 5, Κ1 - Κ9 και Α.Α. ΓΗΣ). Το νομικό πρόσωπο υποχρεούται στη συμπλήρωση των οικείων φύλλων υπολογισμού αξίας ακινήτων, τα οποία φυλάσσονται στην έδρα του και είναι στη διάθεση της υπηρεσίας, όταν αυτά ζητηθούν.

5. Κατά τον έλεγχο της δήλωσης ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ., μπορεί να ζητήσει την προσκόμιση και οποιουδήποτε άλλου αποδεικτικού στοιχείου, όταν το κρίνει απαραίτητο.».

Επειδή εν προκειμένω, στο κεφάλαιο «ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ» της οικείας έκθεσης ελέγχου αναφέρεται:

«Η ακίνητη περιουσία της επιχείρησης υπαγόμενης σε Φ.Α.Π. κατά τις κρινόμενες χρήσεις είχε ως εξής:

5.1.ΟΙΚΟΠΕΔΟ: Άρτιο & οικοδομήσιμο αγροτεμάχιο εκτός σχεδίου πόλης και εντός βιομηχανικής ζώνης στην ειδική θέσητης κτηματικής περιφέρειας του Δήμου Ασπροπύργου (ως Νο...../13-07-1993 συμβόλαιο αγοράς αγροτικού ακινήτου της συμβολαιογράφου Ελευσίνας.....) επιφάνειας 10.166,40 τ.μ. σημειώνεται ότι το εν λόγω αγροτεμάχιο περιλήφθηκε στις υποβληθείσες δηλώσεις υπ'αριθμ.Νο...../29-07-10 & Νο/26-05-11 ΦΑΠ έτους 2010 με επιφάνεια 10.953.

5.2.ΚΤΙΡΙΟ: Διώροφο βιομηχανικό κτήριο σύμφωνα με την υπ'αριθμ..... /93 άδεια οικοδομής ολικής επιφάνειας ορόφων 5.534 τ.μ. ενώ σημειώνεται ότι στις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΑΠ η επιφάνεια κτισμάτων υπολογίσθηκε σε 4.124 τ.μ., με την δήλωση ένταξης στον ν.4178/2013 προς το υπουργείο

περιβάλλοντος ενεργείας και κλιματικής αλλαγής προκύπτει ότι η συνολική επιφάνεια του κτιρίου ανέρχονταν σε 5.656,05 τ.μ...».

Επειδή ο έλεγχος για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας του ως άνω ακινήτου έλαβε υπόψη για το οικοπέδο ότι έχει έκταση 10.166,40 τ.μ. βασιζόμενος στο προαναφερόμενο συμβόλαιο και για το βιομηχανικό κτίσμα έλαβε υπόψη την συνολική επιφάνεια των 5.656,05 τ.μ. όπως αυτή έχει προκύψει, όπως αναφέρεται, κατόπιν της τακτοποίησης βάσει του ν.4178/2013 και λήφθηκε υπόψη και για τον υπολογισμό του ΕΝΦΙΑ του 2015.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία τόσο με το υπ' αριθμ./2015 Σημείωμα Απόψεων-Αντιρρήσεων προς την ελεγκτική αρχή όσο και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι :α) ο έλεγχος εσφαλμένα προσδιόρισε την αξία του οικοπέδου σύμφωνα με την επιφάνεια που αναγράφεται στο υπ' αριθμ./13-07-1993 συμβόλαιο καθόσον σύμφωνα με ακριβή πρόσφατη καταμέτρηση του γηπέδου βάσει του τοπογραφικού διαγράμματος του Πολιτικού Μηχανικού το οποίο πραγματοποιήθηκε με βάση το Εθνικό Γεωδαιτικό Σύστημα Αναφοράς (ΕΓΣΑ 87), το εμβαδόν του είναι 10.138,61 τ.μ. και β)εσφαλμένα για το κτίσμα λήφθηκε υπόψη η επιφάνεια των 5.656,05 τ.μ. αντί της 3.867,56 τ.μ. δεδομένου ότι για τα τακτοποιηθέντα τμήματα βάσει του ν.4178/2013 η υποχρέωση να τα δηλώσει δεν ήταν αναδρομική.

Επειδή σύμφωνα με τις ΠΟΛ 1001/2005 και ΠΟΛ 1237/2014 περί Υποβολής δήλωσης στοιχείων ακινήτων (έντυπο Ε9) τα προσδιοριστικά στοιχεία των ακινήτων προκύπτουν βάσει συμβολαιογραφικών εγγράφων, άδειας οικοδομής είτε από πρόσφορο δημόσιο έγγραφο, το εν λόγω προσκομισθέν τοπογραφικό διάγραμμα έχει καταρτισθεί από ιδιώτη πολιτικό μηχανικό . Ως εκ τούτου δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη.

Επειδή η επιφάνεια του κτίσματος όπως αυτή έχει διαμορφωθεί κατόπιν της τακτοποίησης βάσει της υπ'αριθμ..... δήλωσης ένταξης του ν.4178/2013 με ημερομηνία υπαγωγής την 19/12/2013 δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας του Φ.Α.Π. για την ακίνητη περιουσία την 01.01.2010 και την 01.01.2011 διότι σύμφωνα με το άρθρο 24 παρ.8 του ν.4178/2013 και την ΠΟΛ 1021/14-01-2014 για τα αυθαίρετα κτίσματα που τακτοποιήθηκαν ή νομιμοποιήθηκαν με τον εν λόγω νόμο, η φορολογική αρχή δεν αναζητά την εγγραφή τους σε προηγούμενα, από την υπαγωγή τους σε τακτοποίηση, έτη.

Ως εκ τούτου λαμβάνεται υπόψη η έκταση όπως είχε δηλωθεί στις υπ' αριθμ.No...../29-07-10 & No/26-05-11 δηλώσεις ΦΑΠ την 01.01.2010 και την 01.01.2011 ήτοι 4.124 τ.μ.. και συνεπώς παραμένει η φορολογητέα αξία ως προς το κτίσμα όπως αυτή προσδιορίσθηκε στις εν λόγω δηλώσεις. Η προσφεύγουσα εταιρεία, ισχυρίζεται ότι η επιφάνεια του βιομηχανικού κτίσματος πριν την τακτοποίησή του ήταν 3.867,56 τ.μ., πλην όμως αυτό όμως δεν προκύπτει από κανένα προσκομισθέν δημόσιο έγγραφο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχής της με ημερομηνία κατάθεσης 18/02/2016 και με αριθ.πρωτ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

α)την απόρριψη αυτής ως προς τις υπ'αριθμ..... και προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης του οικ.ετών 2011 και 2012 αντίστοιχα και την επικύρωση αυτών.

β)την αποδοχή αυτής ως προς τις με αριθμ.και προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης του διαχειριστικών περιόδων 01/01/-31/12/2010 και 01/01/-31/12/2011 αντίστοιχα κατά το μέρος αυτών που αφορούν το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών επενδυτικών αγαθών-πινακίδων και την τροποποίηση αυτών.

γ)την απόρριψη αυτής ως προς τις υπ'αριθμ.και προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου της Προϊσταμένης του ετών 2010 και 2011 αντίστοιχα και την επικύρωση αυτών.

δ)την μερική αποδοχή αυτής ως προς τις υπ' αριθμ. και προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Α.Π. της Προϊσταμένης του για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01.01.2010 και την 01.01.2011 αντίστοιχα και την τροποποίηση αυτών.

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

1. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Οικονομικό έτος 2011

Διαφορά φόρου εισοδήματος	104.329,99
Πλέον:Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 112%	116.849,59
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	221.179,58€

Οικονομικό έτος 2012

Διαφορά φόρου εισοδήματος	36.399,29
Πλέον:Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 112%	32.031,38
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	68.430,67€

2. Φ.Π.Α.

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2010

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΩΝ	31.930.663,77	31.930.663,77	31.930.663,77
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΩΝ	21.008.143,26	20.792.985,89	20.992.807,94
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΩΝ	6.820.454,97	6.820.454,97	6.820.454,97
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΩΝ	6.820.454,97	6.771.921,76	6.816.081,14
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ			
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		48.533,21	4.373,83
ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ 120%		58.239,85	5.248,60
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		106.773,06€	9.622,43€

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2011

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΩΝ	24.668.461,63	24.668.461,63	24.668.461,63
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΩΝ	16.063.939,00	15.928.663,94	16.024.528,56
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΩΝ	5.646.569,07	5.646.569,07	5.646.569,07
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΩΝ	5.645.932,99	5.614.969,17	5.637.024,25
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΕ ΜΕ ΤΗΝ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ		636,08	636,08
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	636,08	30.963,82	8.908,74
ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ 120%		37.156,58	10.690,48
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		68.120,40€	19.599,22€

3. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ

Έτος 2010

Διαφορά τελών χαρτοσήμου	235.000,00
Διαφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου	47.000,00
Πλέον:Πρόσθετος τέλος χαρτοσήμου λόγω μη υποβολής 120%	282.000,00
Πλέον:Πρόσθετη εισφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου λόγω μη υποβολής 120%	56.400,00
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	620.400,00 €

Έτος 2011

Διαφορά τελών χαρτοσήμου	188.850,73
Διαφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου	37.770,15
Πλέον:Πρόσθετος τέλος χαρτοσήμου λόγω μη υποβολής 120%	226.620,88
Πλέον:Πρόσθετη εισφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου λόγω μη υποβολής 120%	45.324,18
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	498.565,94€

4. Φ.Α.Π.

Για ακίνητη περιουσία την 01.01.2010

		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
ΑΞΙΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ(ΓΗΠΕΔΩΝ) ΜΕ ΦΟΡΟ	0,6%	60.241,50	1.403.578,54	1.403.578,54
ΑΞΙΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ(ΚΤΙΣΜΑΤΩΝ) ΜΕ ΦΟΡΟ	0,1%	1.224.498,24	1.596.490,56	1.224.498,24
ΑΞΙΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΠΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΕΙΤΑΙ		1.284.739,74	3.000.069,10	2.628.076,78
ΦΟΡΟΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΜΕ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ	0,6%	361,45	8.421,47	8.421,47
ΦΟΡΟΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΜΕ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ	0,1%	1.224,50	1.596,49	1.224,50
ΦΟΡΟΣ ΚΤΙΣΜΑΤΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΠΙΦΑΝΕΙΑΣ	1€/τ.μ.	4.124,00	5.656,05	4.124,00
ΦΟΡΟΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ		4.485,45	14.077,52	12.545,47
ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΝΤΑ ΠΟΣΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ		4.485,45	4.485,45	4.485,45
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ			9.592,07	8.060,02
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ 120%			11.510,48	9.672,02
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ			21.102,55€	17.732,04€

Για ακίνητη περιουσία την 01.01.2011

		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
ΑΞΙΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ(ΓΗΠΕΔΩΝ) ΜΕ ΦΟΡΟ	0,6%	60.241,50	1.403.578,54	1.403.578,54
ΑΞΙΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ(ΚΤΙΣΜΑΤΩΝ) ΜΕ ΦΟΡΟ	0,1%	1.224.498,24	1.596.490,56	1.224.498,24
ΑΞΙΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΠΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΕΙΤΑΙ		1.284.739,74	3.000.069,10	2.628.076,78
ΦΟΡΟΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΜΕ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ	0,6%	361,45	8.421,47	8.421,47
ΦΟΡΟΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΜΕ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ	0,1%	1.224,50	1.596,49	1.224,50
ΦΟΡΟΣ ΚΤΙΣΜΑΤΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΠΙΦΑΝΕΙΑΣ	1€/τ.μ.	4.124,00	5.656,05	4.124,00
ΦΟΡΟΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ		4.485,45	14.077,52	12.545,47
ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΝΤΑ ΠΟΣΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ		4.485,45	4.485,45	4.485,45
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ			9.592,07	8.060,02
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ 112%			10.743,12	9.027,22
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ			20.335,19€	17.087,24€

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

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

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).