



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα 02/11/2015

Αριθμός απόφασης: 4322

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : .....

ΦΑΞ : .....

**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 κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ ..... , με έδρα στην Αθήνα, επί της οδού Λ. ....κατά της υπ' αριθμ.....πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, της Προϊσταμένης του ....., οικ. έτους 2008 , και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.**

**5. Την υπ' αριθμ.....πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος , της Προϊσταμένης του ....., οικ. έτους 2008, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 23/04/2015 Έκθεση Ελέγχου Προσδιορισμού Φορολογίας Εισοδήματος της ελέγκτριας του ....., .....**

**6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.**

**7. Την από 02/11/2015 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.**

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:

Με την υπ' αριθμ.....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2008, της Προϊσταμένης του .....( ..... ) καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία φόρος **13.604,42 €**, πλέον **16.325,30 €** (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας) ήτοι συνολικό ποσό **29.929,72 €**.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων της από 23.04.2015 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φορολογίας Εισοδήματος βάσει του άρθρου 66 ν.2238/1994 & των άρθρων 23,24,25 και 66 του ν.4174/2013 της ελέγκτριας του ..... , ..... .

Συγκεκριμένα η διαφορά φόρου προέκυψε διότι, μετά τον γενόμενο μερικό έλεγχο προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκε η ύπαρξη τω ως κάτωθι λογιστικών διαφορών, με τις οι οποίες μειώθηκαν οι δηλωθείσες ζημίες της επιχείρησης:

| Αρ. Λογ.                          | Περιγραφή                                                                                                                                    | Λογιστική διαφορά | Σελίδα έκθεσης |
|-----------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|----------------|
| 60.02.03                          | ΕΞΟΔΑ ΨΥΧΑΓΩΓΙΑΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ                                                                                                                  | 207,00            | 23             |
| 60.02.04                          | ΕΞΟΔΑ ΕΠΙΜΟΡΦΩΣΗΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ                                                                                                                 | 361,66            | 24             |
| 60.02.99                          | ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ                                                                                                     | 20.509,00         | 24-26          |
| 62.03.00                          | ΤΗΛΕΦΩΝΙΚΑ-ΤΗΛΕΓΡΑΦΙΚΑ                                                                                                                       | 1.500,00          | 27             |
| 62.03.04                          | ΕΞΟΔΑ ΚΙΝΗΤΗΣ ΤΗΛΕΦΩΝΙΑΣ                                                                                                                     | 12.834,94         | 27             |
| 62.04.03                          | ΕΝΟΙΚΙΑ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ                                                                                                                          | 11.051,39         | 28,80          |
| 62.07.03                          | ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ ΚΑΙ ΣΥΝΤΗΡΗΣΕΙΣ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ                                                                                                  | 202,50            | 28             |
| 64.00.00                          | ΕΞΟΔΑ ΚΙΝΗΣΗΣ ΙΔ.ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ                                                                                                           | 4.131,84          | 28             |
| 64.00.01                          | ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΜΕ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ ΤΡΙΤΩΝ                                                                                         | 2.520,54          | 29             |
| 62.98.00                          | ΦΩΤΙΣΜΟΣ                                                                                                                                     | 1.505,46          | 32             |
| 62.98.02                          | ΥΔΡΕΥΣΗ                                                                                                                                      | 77,14             | 33             |
| 63.04.00                          | ΤΕΛΗ ΚΑΘΑΡΙΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ ΦΩΤΙΣΜΟΥ                                                                                                               | 591,63            | 34             |
| 64.01.00                          | ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ                                                                                                                    | 497,39            | 35             |
| 64.01.01                          | ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ                                                                                                                    | 1.331,62          | 36             |
| 64.02.06                          | ΕΞΟΔΑ ΥΠΟΔΟΧΗΣ ΚΑΙ ΦΙΛΟΞΕΝΙΑΣ                                                                                                                | 375,31            | 37             |
| 64.02.99                          | ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒΟΛΗΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗΣ                                                                                                        | 30.380,44         | 38-42          |
| 64.08.00                          | ΥΛΙΚΑ ΑΜΕΣΗΣ ΑΝΑΛΩΣΗΣ                                                                                                                        | 2.977,47          | 43-49          |
| 64.98.98                          | ΛΟΙΠΑ ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ                                                                                                                          | 4.727,94          | 50-55          |
| 64.98.99                          | ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ                                                                                                                                | 7.065,32          | 56-61          |
| 66.05.10                          | ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΞ.ΙΔΡΥΣΗΣ & ΠΡ.ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ-ΚΕΝΤΡΙΚΟ                                                                                             | 402,49            | 62             |
| 66.05.13                          | ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΞΟΔΩΝ ΑΥΞΗΣΗΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ                                                                                                          | 4.116,39          | 62             |
| 66.01.07                          | ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΚΤ.ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ ΤΡΙΤΩΝ                                                                                                | 295,52            | 63             |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ</b> |                                                                                                                                              | <b>107.662,99</b> |                |
| <b>Πλέον</b>                      | <b>(Α) ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΑΜΟΙΒΕΣ ΓΙΑ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΑΠΟ ΑΛΛΟΔΑΠΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΤΟΥ ΟΜΙΛΟΥ ..... ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΠΡΑΚΤΙΚΟΥ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ Νο .....</b> | <b>127.186,00</b> | <b>64</b>      |

|       |                                                                                                                        |                   |    |
|-------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|----|
| Πλέον | (B) ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΛΟΓΩ ΑΠΟΡΡΙΨΗΣ ΑΡΝΗΤΙΚΩΝ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΕΩΝ ΠΡΟΒΛΕΨΕΩΝ ΠΟΥ ΕΙΧΑΝ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΘΕΙ ΚΑΙ ΑΝΑΜΟΡΦΩΘΕΙ ΣΤΗ ΧΡΗΣΗ 2006 | 48.559,11         | 65 |
|       | <b>ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ</b>                                                                                                   | <b>283.408,10</b> |    |

Από τις ως άνω λογιστικές διαφορές η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αμφισβητεί τις ακόλουθες και ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση της ανωτέρω πράξης.

| A/A       | Αρ. Λογ. | Περιγραφή                                                                                                                  | Συνολική λογιστική διαφορά | Προσφυγή, αμφισβητούμενη λογιστική διαφορά | Σχετικά προσκομι-σθέντα έγγραφα |
|-----------|----------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------|--------------------------------------------|---------------------------------|
| <b>A</b>  |          | <b>ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΑΜΟΙΒΕΣ ΓΙΑ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΑΠΟ ΑΛΛΟΔΑΠΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΤΟΥ ΟΜΙΛΟΥ ..... ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΠΡΑΚΤΙΚΟΥ Νο .....</b> |                            |                                            |                                 |
| <b>A1</b> |          | Έξοδα βάσει άρθρου 1 της από 01.01.2002 Σύμβασης                                                                           | 67.349,00                  | 67.349,00                                  | 97-99                           |
| <b>A2</b> |          | Υπηρεσίες "....."                                                                                                          | 18.513,00                  | 18.513,00                                  | 100-103                         |
| <b>A3</b> |          | Ασφάλιστρα                                                                                                                 | 3.066,00                   | 3.066,00                                   | 104                             |
| <b>A4</b> |          | Υπηρεσίες για "ΤΕΣΤ linguaskill"                                                                                           | 9.024,00                   | 9.024,00                                   | 105-106                         |
| <b>A5</b> |          | Υπηρεσίες για "ΤΕΣΤ People Keys"                                                                                           | 7.290,00                   | 7.290,00                                   | 107-109                         |
| <b>A6</b> |          | Έξοδα για HP (.....)                                                                                                       | 8.520,00                   | 8.520,00                                   | 110                             |
| <b>A7</b> |          | Υπηρεσίες προγραμματισμού από ..... ISRAEL HOLDINGS LTD                                                                    | 13.424,00                  | 13.424,00                                  |                                 |
|           |          | <b>ΣΥΝΟΛΟ (A)</b>                                                                                                          | <b>127.186,00</b>          | <b>127.186,00</b>                          |                                 |
| <b>B</b>  |          | <b>ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΛΟΓΩ ΑΠΟΡΡΙΨΗΣ ΑΡΝΗΤΙΚΩΝ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΕΩΝ ΠΡΟΒΛΕΨΕΩΝ ΠΟΥ ΕΙΧΑΝ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΘΕΙ ΚΑΙ ΑΝΑΜΟΡΦΩΘΕΙ ΣΤΗ ΧΡΗΣΗ 2006</b>  |                            |                                            |                                 |
|           | 60.99.00 | Υπόλοιπο πρόβλεψης αμοιβής ΗΠ WM wage 31.12.2006                                                                           | 2.378,22                   | 2.378,22                                   | 111-115                         |
|           | 60.99.08 | Πρόβλεψη μη χορηγισθείσας αδειας 31.12.2006                                                                                | 14.949,05                  | 14.949,05                                  | 111-115                         |
|           | 60.99.10 | Πρόβλεψη αμοιβών Bonus 31.12.2006                                                                                          | 20.950,84                  | 20.950,84                                  | 111-115                         |
|           | 60.99.26 | Πρόβλεψη ασφαλίσεων και λοιπών παροχών προσωπικού 31.12.2006                                                               | 7.701,00                   | 7.701,00                                   | 111-115                         |
|           | 64.99.02 | Προϋπολογισθέντα διάφορα έξοδα                                                                                             | 2.580,00                   | 2.580,00                                   | 111-115                         |
|           |          | <b>ΣΥΝΟΛΟ (B)</b>                                                                                                          | <b>48.559,11</b>           | <b>48.559,11</b>                           |                                 |
| <b>Γ</b>  |          | <b>ΛΟΙΠΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ</b>                                                                                          |                            |                                            |                                 |
| <b>Γ1</b> | 62.04.03 | ΕΝΟΙΚΙΑ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ                                                                                                        | 11.051,39                  | 11.051,39                                  | 3-7                             |

|    |          |                                                      |                   |                   |             |
|----|----------|------------------------------------------------------|-------------------|-------------------|-------------|
| Γ1 | 62.07.03 | ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ ΚΑΙ ΣΥΝΤΗΡΗΣΕΙΣ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ          | 202,50            | 202,50            | 3-7         |
| Γ1 | 64.00.00 | ΕΞΟΔΑ ΚΙΝΗΣΗΣ ΙΔ.ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ                   | 4.131,84          | 4.131,84          | 3-7         |
| Γ2 | 64.02.99 | ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒΟΛΗΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗΣ                | 30.380,44         | 29.927,66         | 8-14        |
| Γ3 | 64.01.00 | ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΕΙΔΙΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ                           | 497,39            | 497,39            | 15-22       |
| Γ3 | 64.01.01 | ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ                            | 1.331,62          | 1.331,62          | 15-22       |
| Γ4 | 64.00.01 | ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΜΕ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ ΤΡΙΤΩΝ | 2.520,54          | 2.520,54          | 23-87,88-91 |
| Γ5 | 64.08.00 | ΥΛΙΚΑ ΑΜΕΣΗΣ ΑΝΑΛΩΣΗΣ                                | 2.977,47          | 2.977,47          |             |
| Γ6 | 64.98.98 | ΛΟΙΠΑ ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ                                  | 4.727,94          | 1.114,36          |             |
| Γ6 | 64.98.99 | ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ                                        | 7.065,32          | 1.068,20          |             |
| Γ7 | 60.02.99 | ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ             | 20.509,00         | 16.606,00         |             |
| Γ8 | 62.98.00 | ΦΩΤΙΣΜΟΣ                                             | 1.505,46          | 1.505,46          | 92-93       |
| Γ8 | 63.04.00 | ΤΕΛΗ ΚΑΘΑΡΙΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ ΦΩΤΙΣΜΟΥ                       | 591,63            | 591,63            | 92-93       |
| Γ9 | 62.98.02 | ΥΔΡΕΥΣΗ                                              | 77,14             | 77,14             | 94-96       |
|    |          | <b>ΣΥΝΟΛΟ (Γ)</b>                                    | <b>87.569,68</b>  | <b>73.603,20</b>  |             |
|    |          | <b>ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ (Α) + (Β) +(Γ)</b>                  | <b>263.314,79</b> | <b>249.348,31</b> |             |

Η προσφεύγουσα εταιρεία , με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή της, να ακυρωθεί άλλως τροποποιηθεί η υπ'αριθμ.....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης του ..... (.....) προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

**1. Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 30 και 31 του ν.2238/1994.**

Συγκεκριμένα:

**Α. Επί των λογιστικών διαφορών από αμοιβές για υπηρεσίες από αλλοδαπές εταιρείες του ομίλου ..... που προέκυψαν βάσει του υπ'αριθμ. Νο.....πρακτικού της Επιτροπής του άρθρου 31 παρ.1ι του ν.2238/1994, ύψους 127.186,00 ευρώ .**

Αρχικά ισχυρίζεται ότι το πόρισμα της επιτροπής είναι παράνομο καθώς στερείται νόμιμης αιτιολογίας .

**A1.Εξοδα βάσει άρθρου 1 της από 01.01.2002 Σύμβασης ποσού 67.349,00 ευρώ**

Οι υπηρεσίες που παρασχέθηκαν από την μητρική εταιρεία ..... Inc βάσει της ανωτέρω σύμβασης προς τις αντισυμβαλλόμενες εταιρείες εκ των οποίων και η προσφεύγουσα εταιρεία τιμολογήθηκαν με βάση το συνολικό κόστος των υπηρεσιών αυτών, το οποίο επιμερίσθηκε στις αντισυμβαλλόμενες εταιρείες εύλογα και δίκαια σύμφωνα με την σύμβαση και μέσα στα πλαίσια των διατάξεων του άρθρου 31 παρ.1περ.ιη του ν.2238/1994. Προς επίρρωση αυτών προσκόμισε την σχετική σύμβαση , τους πίνακες επιμερισμού εξόδων και χρεώσεων Α1 και Β για την υπό κρίση χρήση 2007 (ως σχετικά 97,98και 99).

## **A2. Υπηρεσίες "....." ποσού 18.513,00 ευρώ**

Οι εν λόγω υπηρεσίες που παρασχέθηκαν από την μητρική εταιρεία σύμφωνα με την από 05.11.2005 σύμβαση που υπεγράφη μεταξύ αφενός της μητρικής εταιρείας ..... Inc και αφετέρου σειράς εταιρειών εκ των οποίων και η προσφεύγουσα εταιρεία .Η μητρική εταιρεία παρείχε υπηρεσίες οι οποίες τιμολογήθηκαν με βάση το συνολικό κόστος των υπηρεσιών αυτών το οποίο επιμερίσθηκε στις αντισυμβαλλόμενες εταιρείες εύλογα και δίκαια καθόσον σύμφωνα με τους προσκομισθέντες πίνακες το συνολικό κόστος των υπηρεσιών αυτών ανήλθε στα περίπου 43.000.000 δολάρια ΗΠΑ από το οποίο η προσφεύγουσα εταιρεία επιβαρύνθηκε με ποσό 25.875 , δηλαδή ποσοστό 0,06 %.

Προς επίρρωση αυτών προσκόμισε την σχετική σύμβαση , τους πίνακες επιμερισμού εξόδων και χρεώσεων Γ,Δ και Ε για την υπό κρίση χρήση 2007 (ως σχετικ.101,102 και 103).

## **A3. Ασφάλιστρα (insurance expense allocation) ποσού 3.066,00 ευρώ**

Σύμφωνα με έγγραφο της ασφαλιστικής εταιρείας ..... η μητρική εταιρεία έχει συνάψει ασφαλιστήριο συμβόλαιο που καταλαμβάνει και θυγατρικές εταιρείες μία εκ των οποίων είναι και η προσφεύγουσα εταιρεία. Στο εν λόγω έγγραφο αναφέρεται η διάρκεια της ασφάλισης (01.03.2007-01.03.2008), τα είδη ευθύνης που ασφαλίζονται καθώς και οι καλυπτόμενες περιοχές μεταξύ των οποίων και η Ελλάδα. Ως εκ τούτου η δαπάνη που αφορά την εν λόγω χρήση 2007 πρέπει να αναγνωρισθεί φορολογικά (σχετικό έγγραφο 104).

## **A4. Υπηρεσίες για ΤΕΣΤ "linguaskill" ποσού 9.024,00 ευρώ**

Το πρόγραμμα linguaskill έχει αναπτυχθεί από την .....GRUP για να μετράται με απόλυτη ακρίβεια η γλωσσολογική ικανότητα. Η χρέωση του από την μητρική εταιρεία γίνεται με βάση τον αριθμό των τεστ που θα πραγματοποιηθούν εντός του έτους. Στην χρήση 2007 η προσφεύγουσα εταιρεία πραγματοποίησε 940 τεστ τα οποία τιμολογήθηκαν προς 9,60 € το ένα ,όπως αναγράφεται και στο προσκομιζόμενο τιμολόγιο . Η χρέωση με την εν λόγω τιμή ήταν κοινή για όλες τις εταιρείες του ομίλου και προς τούτο προσκόμισε τον πίνακα ΣΤ όπου παρουσιάζονται οι χρεώσεις των εν λόγω τεστ ανά χώρα στην χρήση 2007. Επομένως η εν λόγω δαπάνη πρέπει να αναγνωρισθεί φορολογικά (σχετικά έγγραφα 105 και 106 ).

## **A5. Υπηρεσίες για ΤΕΣΤ "People skills" ποσού 7.290,00 ευρώ**

Το πρόγραμμα "People skills" έχει αναπτυχθεί από την .....GRUP προκειμένου να «ανιχνεύσει» το κατάλληλο προφίλ προσωπικότητας για διάφορες θέσεις εργασίας. Η χρέωση του από την μητρική εταιρεία γίνεται με βάση τον αριθμό των τεστ που θα πραγματοποιηθούν εντός του έτους. Στην χρήση 2007 η προσφεύγουσα εταιρεία πραγματοποίησε 486 τεστ τα οποία τιμολογήθηκαν προς 15 € το ένα ,όπως αναγράφεται και στα προσκομιζόμενα τιμολόγια. Η χρέωση με την εν λόγω τιμή ήταν κοινή για όλες τις εταιρείες του ομίλου και προς τούτο προσκόμισε τους πίνακες Ζ,Η,Θ, και Ι όπου παρουσιάζονται οι χρεώσεις των εν λόγω τεστ ανά χώρα στην χρήση 2007. Επομένως η εν λόγω δαπάνη πρέπει να αναγνωρισθεί φορολογικά (σχετικά έγγραφα 107 α-δ 108 α-δ και 109 α-δ).

## **A6. Έξοδα για .....ποσού 8.520,00 ευρώ**

Η δαπάνη αυτή αφορά έξοδα που έγιναν κεντρικά αναφορικά με τον πελάτη .....Πρόκειται για πολύ σημαντικό πελάτη του ομίλου. Για τον λόγο αυτό για την περιοχή EMEA(EUROPE, MIDDLE EAST, AFRICA) δραστηριοποιείται σε κεντρικό επίπεδο ειδική ομάδα επιφορτισμένη με την υποστήριξη της συγκεκριμένης πελατειακής σχέσης. Ο επιμερισμός του κόστους της ομάδας αυτής γίνεται μεταξύ των χωρών εκείνων εντός της περιοχής EMEA που πραγματοποιούν έσοδα από τον πελάτη αυτόν. Μεταξύ των χωρών αυτών είναι και η προσφεύγουσα εταιρεία και αυτό φαίνεται από το προσκομιζόμενο αναλυτικό καθολικό έτους 2007.Επομένως η εν λόγω δαπάνη είναι παραγωγική και πρέπει να αναγνωριστεί φορολογικά.

**A7.Υπηρεσίες προγραμματισμού από ..... Israel Holdings LTD ποσού 13.424,00 ευρώ**

Οι συγκεκριμένες υπηρεσίες αποτελούν υπηρεσίες προγραμματισμού οι οποίες παρασχέθηκαν από τη συνδεδεμένη εταιρεία ..... Israel Holdings LTD λόγω της ιδιαίτερης εξειδίκευσης αυτής στον προγραμματισμό και στην συντήρηση του λογισμικού που χρησιμοποιείται από τις εταιρείες του ομίλου. Δεν πρόκειται συνεπώς για υπηρεσίες που επιτελούνται κεντρικά προς όφελος των εταιρειών του ομίλου («management fees») αλλά για παροχή υπηρεσιών ad hoc κατόπιν σχετικής ανάθεσης από την προσφεύγουσα εταιρεία.

Προς επίρρωση όλων των προαναφερομένων γίνεται αναφορά στο γεγονός ότι η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε σε παρακράτηση φόρου 20% όλες τις αμοιβές ,ως αυτό εμφανίζεται στα προσκομισθέντα αναλυτικά καθολικά 54.09.16.0001 και 54.09.16.0004, χωρίς να ζητήσει εφαρμογή των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας . Είναι αναντίρρητο ότι η παρακράτηση αυτή σε συνδυασμό με την μη αναγνώριση της δαπάνης συνιστά ανεπίτρεπτη υπερφορολόγηση (σχετικά έγγραφα 121 α-β).

**B. Διαφορές λόγω απόρριψης αρνητικών αναμορφώσεων προβλέψεων που είχαν πραγματοποιηθεί και αναμορφωθεί στην χρήση 2006 ύψους 48.559,11 ευρώ**

Από το ανωτέρω ποσό 45.979,11 αφορά σε δαπάνες μισθοδοσίας οι οποίες αφορούσαν την χρήση 2006 αλλά επρόκειτο να εκκαθαριστούν και να καταβληθούν στη χρήση 2007 ενώ το υπόλοιπο ποσό 2.580,00 ευρώ που αφορά σε λοιπές δαπάνες. Στην χρήση 2006 το ποσό καταχωρίστηκε ως πρόβλεψη στους λογαριασμούς 60.99 ως αυτό εμφανίζεται στα προσκομιζόμενα αναλυτικά καθολικά των λογαριασμών 58.60 και 60.99 έτσι ώστε από λογιστική άποψη το δεδουλευμένο κόστος μισθοδοσίας καταχωρήθηκε στην χρήση 2006 που αφορούσε. Από φορολογική όμως άποψη οι δαπάνες αυτές αναμορφώθηκαν στην δήλωση του 2006 διότι δεν αναγνωρίζονται φορολογικά λόγω μη καταβολής των ασφαλιστικών εισφορών στην χρήση 2006. Στην επόμενη χρήση 2007 οι εν λόγω δαπάνες μισθοδοσίας και οι αντίστοιχες ασφαλιστικές εισφορές καταβλήθηκαν και συνεπώς ο χρόνος αναγνώρισης της δαπάνης για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος είναι το 2007. Το νομότυπο της διαδικασίας επιβεβαιώνεται και από το γεγονός ότι καμία απολύτως παρατήρηση επί του θέματος έγινε στο πιστοποιητικό του ορκωτού ελεγκτή στις οικονομικές καταστάσεις των χρήσεων 2006 και 2007 (σχετικά έγγραφα 113 α-ν , 114 και 115).

**Γ. Λοιπές Λογιστικές Διαφορές**

**Γ1. Ως προς τις λογιστικές διαφορές στους λογαριασμούς: α)62.04.03 «ΕΝΟΙΚΙΑ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ» ποσού 11.051,39 €, β)62.07.03 «ΕΠΙΣΚΕΥΗ ΚΑΙ ΣΥΝΤΗΡΗΣΗ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ» ποσού :202,50 € και γ)64.00.00 «ΕΞΟΔΑ ΚΙΝΗΣΗΣ ΙΔΙΩΤΙΚΩΝ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ» ποσού 4.131,84 € (σελ.28 και 77-80 της οικείας έκθεσης ελέγχου)**

Ο έλεγχος από τον ως άνω λογαριασμό 62.04.03 δεν αναγνώρισε δαπάνες συνολικού ποσού 11.051,39 ευρώ το οποίο αντιστοιχεί σε ενοίκια αυτοκινήτων για τα οποία δεν επεδείχθησαν συμφωνητικά (3.988,53 €) , σε μισθώματα λειτουργικής μίσθωσης για τα οποία δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση τα 2/7 της δαπάνης (5.120,86 €) και σε μισθώματα χρηματοδοτικής μίσθωσης για τα οποία δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση ποσοστό 40% αυτών (1.942,00 €) .

-Ως προς την αιτιολογία του ελέγχου ως προς την μη αναγνώριση των 2/7 της δαπάνης σε μισθώματα λειτουργικής μίσθωσης με την λογική ότι δύο μέρες από την εβδομάδα (Σαββάτο και Κυριακή) δεν γίνεται χρήση των μεταφορικών μέσων για λογαριασμό της επιχείρησης , η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι είναι αυθαίρετη και αναπόδεικτη καθόσον δεν τίθεται τέτοιος περιορισμός σε καμία φορολογική διάταξη.

-Για τα μισθώματα για το ΕΙΧ με αριθμό κυκλοφορίας ..... ο έλεγχος εσφαλμένα υπολαμβάνει ότι οι μήνες μίσθωσης στην χρήση 2007 ,για το εν λόγω αυτοκίνητο είναι τρεις, καθόσον όπως προκύπτει από το παράρτημα Α Νο12 του προσκομιζόμενου υπ'αριθμ.....αρχικού συμφωνητικού μίσθωσης και όπως αναφέρεται και στην σελίδα 80 της οικείας έκθεσης ελέγχου, οι μήνες μίσθωσης είναι δέκα με αποτέλεσμα το εκπεστέο ποσό είναι 4.590,00 € (σχετικό έγγραφο 3).

-Σχετικά με τα μισθώματα χρηματοδοτικής μίσθωσης για τα οποία δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση ποσοστό 40% ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος εσφαλμένα θεώρησε ότι για τα ΕΙΧ με αριθμό κυκλοφορίας ....., ..... και ..... το συμφωνητικό είναι χρηματοδοτικής μίσθωσης καθόσον όπως προκύπτει από τα παραρτήματα Νο 12 ,13,14 και 15 του προσκομιζόμενου υπ'αριθμ.....αρχικού συμφωνητικού μίσθωσης δεν προβλέπεται δικαίωμα προαίρεσης αγοράς στη λήξη της μίσθωσης. Ως εκ τούτου τα εν λόγω μισθώματα είναι λειτουργικής μίσθωσης και ο ισχυρισμός του ελέγχου ότι τα εν λόγω παραρτήματα υπογράφηκαν στην χρήση 2008 και δεν πρέπει να ληφθούν υπόψη είναι αβάσιμος καθόσον νομικώς ανατρέχουν στο χρονικό σημείο έναρξης της μίσθωσης(χρήση 2007) το οποίο δεν αμφισβητείται από τον έλεγχο(σχετικά έγγραφα 4,5,6 και 7).

**Γ2. Ως προς τις λογιστικές διαφορές του λογαριασμού 64.02.99 «ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒΟΛΗΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗΣ» ποσού 29.927,66€ (29.528,00+399,66) (σελ.39-40 της οικείας έκθεσης ελέγχου)**

Ο έλεγχος εσφαλμένα δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα την εν λόγω δαπάνη βασιζόμενος στην μη καταβολή τέλους διαφήμισης καθώς σύμφωνα με το άρθρο 15 του Β.Δ. της 24.9.1958, οι συγκεκριμένες δαπάνες δεν εμπίπτουν στην κατηγορία των δαπανών που υπόκεινται σε τέλος διαφήμισης. Συγκεκριμένα από των ανωτέρω λογαριασμό δαπάνη ποσού 20.000,00 ευρώ αφορούσε στη συμμετοχή της προσφεύγουσας εταιρείας σε συνέδριο στην Αθήνα (Ξενοδοχείο ..... ) με θέμα την απασχόληση , ήτοι θέμα απόλυτα συναφές με την δραστηριότητά της(σχετ. έγγραφο 8).

Ομοίως οι δαπάνες ύψους 201,68 € και 159,66 € που αφορούν σε συμμετοχή στελεχών της προσφεύγουσας εταιρείας σε εκδηλώσεις που οργανώθηκαν από το ..... στο οποίο η προσφεύγουσα είναι μέλος(σχετ. έγγραφα 9,10) . Επίσης για την δαπάνη ποσού 2.630,00 ευρώ που αφορά σε έκδοση εντύπων/οδηγιών και καρτών εργασίας που μοιράζονται στους υποψηφίου που επισκέπτονται τα γραφεία της προσφεύγουσας δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής τέλους διαφήμισης και με βάση την ΠΟΛ1056/2007 αναγνωρίζονται ως εκπεστές δαπάνες(σχετ. έγγραφα 11,12).

Για ποσό δαπάνης 2.528,00 ευρώ που αφορά σε αφίσες/banner/poster που φέρουν το όνομα της επιχείρησης, ο Έλεγχος δεν απέδειξε με πραγματικά στοιχεία ότι συνιστούν διαφήμιση ή ότι διανεμήθηκαν στο κοινό με αυτό το σκοπό. Οι αφίσες/banner/poster χρησιμοποιήθηκαν σε εσωτερικούς χώρους της επιχείρησης με μοναδικό σκοπό να υποδηλώνουν την ύπαρξη της επιχείρησης χωρίς να έχουν οποιοδήποτε διαφημιστικό περιεχόμενο. Ως εκ τούτου δεν υπόκεινται σε τέλος και είναι δαπάνες που σχετίζονται με την λειτουργία της επιχείρησης και είναι απολύτως παραγωγικές (σχετ.έγγραφα 13 και 14).

Σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος απέρριψε το σύνολο των δαπανών του ως άνω λογαριασμού με την γενική και ατεκμηρίωτη αιτιολογία ότι συνιστούν διαφήμιση και ότι δεν καταβλήθηκε σε αυτές το προβλεπόμενο τέλος.

Οι δαπάνες ποσού 399,66 ευρώ έχουν προστεθεί από τον έλεγχο ως λογιστικές διαφορές δύο φορές. Τα υπ'αριθμ.108 και 258 τιμολόγια παροχής υπηρεσιών του ..... περιλαμβάνονται μεταξύ εκείνων που αθροίζονται από τον έλεγχο τόσο για τον υπολογισμό της λογιστικής διαφοράς συνολικού ύψους 399,66 ευρώ, όσο και για τον υπολογισμό της λογιστικής διαφοράς συνολικού ύψους 29.528,00 ευρώ. Συνεπώς ως προς τον διπλό υπολογισμό θα πρέπει να διορθωθεί αλλά και σε κάθε περίπτωση οι εν λόγω δαπάνες είναι παραγωγικές διότι αφορούν συμμετοχή στελεχών σε δείπνο στο ....., στις εκδηλώσεις του οποίου η παρουσία στελεχών της επιχείρησης κρίνεται απαραίτητη για την προώθηση των εργασιών της.

### **Γ3. Ως προς τις λογιστικές διαφορές των λογαριασμών :**

**64.01.00: «ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΕΙΔΙΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ» ποσού 497,39 ευρώ**

**64.01.01: «ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΕΙΔΙΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ» ποσού 1.331,62 ευρώ**

**(σελ.35-36 της οικείας έκθεσης ελέγχου)**

Ο έλεγχος απέρριψε τις εν λόγω δαπάνες με αιτιολογία είτε ότι δεν προσκομίσθηκαν νόμιμα δικαιολογητικά είτε από τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν δεν προκύπτει ότι πραγματοποιήθηκαν για τις ανάγκες της επιχείρησης.

Η αιτιολογία του ελέγχου για την μη προσκόμιση νομίμων δικαιολογητικών δεν επαρκεί καθώς θα πρέπει να κατονομάζονται τα δικαιολογητικά που οφείλει να επιδείξει η ελεγχόμενη επιχείρηση καθώς και από ποια διάταξη νόμου προβλέπεται η καταχώρησή τους στα βιβλία (ΣΤΕ613/1990 και ΔΕΦΑΘ2479/1991).

Η αιτιολογία του ελέγχου ότι από τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν δεν προκύπτουν τα πρόσωπα που μετακινήθηκαν και η σύνδεση αυτών με την προσφεύγουσα εταιρεία, δεν ευσταθεί καθόσον :

- Σχετικά με τα ταξίδια εσωτερικού , στις ΛΕ 1175 ΚΑΙ 1262 (σχετ. έγγραφα 15 και 16) τα πρόσωπα που μετακινήθηκαν ήταν ο ....., διευθυντής υποκαταστήματος της προσφεύγουσας

εταιρείας ενώ στην δεύτερη περίπτωση το πρόσωπο που μετακινήθηκε ήταν η ..... «consulant» της προσφεύγουσας εταιρείας ,  
-Σχετικά με τα ταξίδια εξωτερικού, στις ΛΕ 205 ΚΑΙ ΕΞ116 (σχετ.έγγραφα 17 και 18) τα πρόσωπα που μετακινήθηκαν στην πρώτη περίπτωση ήταν η ....., διευθύντρια υποκαταστήματος και στην δεύτερη ο ....., διευθυντής.

Τα ως άνω ταξίδια πραγματοποιήθηκαν από τα πρόσωπα αυτά στα πλαίσια των επαγγελματικών τους υποχρεώσεων γεγονός που αποδεικνύεται από τις συμβάσεις εργασίας των εν λόγω προσώπων σύμφωνα με τους όρους των οποίων στα καθήκοντά τους περιλαμβάνονται μεταξύ άλλων περιστασιακά ταξίδια εντός και εκτός Ελλάδας για τους επαγγελματικούς σκοπούς της προσφεύγουσας εταιρείας. (σχετ.έγγραφα 19,20,21 και 22).

#### **Γ4.Ως προς τις λογιστικές διαφορές του λογαριασμού 64.00.01 «ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΜΕ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ ΤΡΙΤΩΝ» ποσού 2.520,54€**

**(σελ.29 της οικείας έκθεσης ελέγχου)**

Ο έλεγχος ως προς τον ως άνω λογαριασμό δεν δέχθηκε προς έκπτωση ποσό 2.520,54 ευρώ το οποίο αντιστοιχεί σε έξοδα μεταφοράς του προσωπικού και των στελεχών της επιχείρησης με την αιτιολογία ότι από τα σχετικά παραστατικά δεν προκύπτουν τα πρόσωπα που μετακινήθηκαν και η σύνδεσή των μετακινήσεων αυτών με το αντικείμενο δραστηριότητας της επιχείρησης. Ο εν λόγω ισχυρισμός του ελέγχου είναι αβάσιμος καθόσον στον έλεγχο προσκομίσθηκαν εξοδολόγια (σχετ.έγγραφα 23-87) , τα οποία αναγράφουν τα πρόσωπα που προέβησαν στις εν λόγω δαπάνες , υπογράφονται από τα πρόσωπα αυτά και επισυνάπτονται σε αυτά όλα τα νόμιμα παραστατικά. Ωε εκ τούτου τα έξοδα κίνησης μπορούν να αναγνωριστούν ως γενικά έξοδα διαχείρισης (ΣΤΕ614/1990,2442/1998, Δ.ΠΡ.ΑΘ.14057/2012).

Τα εξοδολόγια αφορούν υπαλλήλους της επιχείρησης (διευθυντές και «consulants») οι οποίοι μετακινήθηκαν για υπηρεσιακούς σκοπούς στο χρόνο της εργασίας τους. Η σύνδεσή τους με την προσφεύγουσα εταιρεία, η ειδικότητα τους καθώς και το αντικείμενο της δραστηριότητάς τους στο οποίο περιλαμβάνονται και οι μετακινήσεις τους προκύπτει από τις συμβάσεις εργασίας των εν λόγω προσώπων (σχετ. έγγραφα 19,20,21,22,88,89,90 και 91). Ως εκ τούτου όλες οι δαπάνες ήταν παραγωγικές και άρα εκπεστέες.

#### **Γ5.Ως προς τις λογιστικές διαφορές του λογαριασμού 64.08.00 «ΥΛΙΚΑ ΑΜΕΣΗΣ ΑΝΑΛΩΣΗΣ» ποσού 2.977,47€**

**(σελ.43 της οικείας έκθεσης ελέγχου)**

Στον εν λόγω λογαριασμό καταχωρήθηκαν αγορές διαφόρων υλικών τα οποία προορίζονταν για την περιποίηση των πελατών και υποψηφίων που επισκέπτονται τους χώρους της προσφεύγουσας εταιρείας. Οι πελάτες προσέρχονται για συναντήσεις με συμβούλους της επιχείρησης και οι υποψήφιοι προσέρχονται προς συνέντευξη, αξιολόγηση, εντοπισμό δεξιοτήτων ώστε στο τέλος η προσφεύγουσα εταιρεία να επιλέξει και να προτείνει στους πελάτες της τους κατάλληλους υποψηφίους. Οι διαδικασίες αυτές λαμβάνουν χώρα σε καθημερινή βάση και εξυπακούεται ότι όλες οι αγορές για υλικά άμεσης ανάλωσης γίνονται για τους πελάτες και τους υποψηφίους , συνδέονται αδιαμφισβήτητα με την δραστηριότητα της επιχείρησης και άρα είναι παραγωγικές και εκπεστέες.

**Γ6. Ως προς τις λογιστικές διαφορές των λογαριασμών :**

**64.98.98: «ΛΟΙΠΑ ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ» ποσού 1.114,36 ευρώ**

**64.98.99: «ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ» ποσού 1.068,20 ευρώ**

**(σελ.50,56 της οικείας έκθεσης ελέγχου)**

Στον εν λόγω λογαριασμό καταχωρήθηκαν αγορές διαφόρων υλικών τα οποία προορίζονταν για την περιποίηση των πελατών και υποψηφίων που επισκέπτονται τους χώρους της προσφεύγουσας εταιρείας καθώς και αγορές που σχετίζονται με την περιποίηση του περιβάλλοντος της επιχείρησης(όπως αγορές λουλουδιών).Οι δαπάνες για τις ανωτέρω ενέργειες αποσκοπούν στην δημιουργία ενός αποδοτικού περιβάλλοντος για πελάτες και υποψηφίους και ασφαλώς στην προώθηση των εργασιών της επιχείρησης. Επομένως εμπίπτουν στον κύκλο εργασιών της επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας εταιρείας και εκπίπτουν στο σύνολό τους από τα ακαθάριστα έσοδα.

**Γ7.Ως προς τις λογιστικές διαφορές του λογαριασμού 60.02.99 «ΛΟΙΠΕΣ ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ» ποσού 16.606 €**

**(σελ.26 της οικείας έκθεσης ελέγχου)**

Οι εν λόγω δαπάνες αφορούσαν ταξίδι του προσωπικού της προσφεύγουσας εταιρείας στο Παρίσι και δεν αναγνωρίσθηκαν προς έκπτωση από τον έλεγχο με την αιτιολογία ότι δεν αποσκοπούν στην προώθηση των εργασιών της επιχείρησης. Ωστόσο ο λόγος του ταξιδιού ήταν η επιβράβευση του προσωπικού για την απόδοσή του και η ενημέρωσή του για τις διαδικασίες που ακολουθούνται στην αντίστοιχη εταιρεία του ομίλου που εδρεύει στο Παρίσι. Η προσφεύγουσα εταιρεία πραγματοποίησε τις εν λόγω δαπάνες με σκοπό την αύξηση της απόδοσης των υπαλλήλων της και επομένως στη δική της οικονομική ωφέλεια .

**Γ8. Ως προς τις λογιστικές διαφορές των λογαριασμών :**

**62.98.00: «ΦΩΤΙΣΜΟΣ» ποσού 1.505,46 ευρώ**

**63.04.00: «ΤΕΛΗ ΚΑΘΑΡΙΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ ΦΩΤΙΣΜΟΥ» ποσού 591,63 ευρώ**

**(σελ.32,34 της οικείας έκθεσης ελέγχου)**

Οι ως άνω δαπάνες δεν αναγνωρίσθηκαν από τον έλεγχο διότι αφορούσαν προηγούμενες χρήσεις. Ωστόσο μέρος των δαπανών αυτών ανάγεται σε διάστημα της χρήσης 2007 και συνεπώς ως προς το διάστημα αυτό είναι εκπεστέες (σχετ.έγγραφα 92 και 93).

**Γ9.Ως προς τις λογιστικές διαφορές του λογαριασμού 62.98.02 «ΥΔΡΕΥΣΗ» ποσού 77,14€**

**(σελ.33 της οικείας έκθεσης ελέγχου)**

Η εν λόγω δαπάνη δεν αναγνωρίσθηκε από τον έλεγχο διότι αφορούσε προηγούμενες χρήσεις. Ωστόσο μέρος της δαπάνης αυτής ανάγεται σε διάστημα της χρήσης 2007 και συνεπώς ως προς το διάστημα αυτό είναι εκπεστέα (σχετ.έγγραφα 94,95 και 96).

**2. Αοριστία και έλλειψη τεκμηρίωσης της προσβαλλόμενης έκθεσης ελέγχου και της προσβαλλόμενης πράξης.**

**A. Επί των λογιστικών διαφορών από αμοιβές για υπηρεσίες από αλλοδαπές εταιρείες του ομίλου ..... που προέκυψαν βάσει του υπ'αριθμ.**

**No..... πρακτικού της Επιτροπής του άρθρου 31 παρ.1ι και ιη του ν.2238/1994, ύψους 127.186,00 ευρώ**

**Επειδή στην παρ. 1περ.(ι) και περ.(ιη) του άρθρου 31του ν.2238/1994 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:

ι) Των δικαιωμάτων ή αποζημιώσεων που καταβάλλονται σε επιχειρήσεις και οργανισμούς για τη χρησιμοποίηση τεχνικής βοήθειας, ευρεσιτεχνιών, σημάτων σχεδίων, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων και τύπων, πνευματικής ιδιοκτησίας και άλλων συναφών δικαιωμάτων.

Όταν οι πιο πάνω αποζημιώσεις ή δικαιώματα καταβάλλονται σε αλλοδαπούς οργανισμούς ή αλλοδαπές επιχειρήσεις,με εξαίρεση αυτές που αναφέρονται στην παράγραφο 14 του άρθρου αυτού, εκπίπτουν με τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

αα) Η υποχρέωση καταβολής να προκύπτει από έγγραφη σύμβαση και από αντίστοιχο τιμολόγιο του

αντισυμβαλλόμενου.

ββ) Να έχει αποδοθεί στο Δημόσιο ο φόρος που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 13 ή της οικείας διμερούς σύμβασης περί αποφυγής της διπλής φορολογίας.

γγ) Σε περίπτωση μη καταβολής του ποσού εντός της οικείας διαχειριστικής περιόδου, αρκεί η πίστωση στο όνομα του αλλοδαπού δικαιούχου μέχρι τη λήξη της προθεσμίας κλεισίματος ισολογισμού της διαχειριστικής περιόδου στην οποία αναφέρονται οι αποζημιώσεις ή τα δικαιώματα.

δδ) Απαιτείται προέγκριση από Επιτροπή, η οποία συστήνεται για το σκοπό αυτόν στο Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών, ως ακολούθως:

.....  
.....

Για τις αποφάσεις της Επιτροπής εφαρμόζονται οι διατάξεις του Ν. 2717/1999 (ΦΕΚ 97 Α').

Η Επιτροπή αυτή, συγκροτούμενη με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, απαρτίζεται από έναν σύμβουλο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, ως Πρόεδρο και μέλη αυτής τους Γενικούς Διευθυντές Ελέγχων και Φορολογίας του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, έναν ορκωτό ελεγκτή και έναν εκπρόσωπο του Συνδέσμου Ελληνικών Βιομηχανιών. Η Επιτροπή, προκειμένου να μορφώσει και τεκμηριώσει γνώμη, μπορεί να ζητά αναλυτικά στοιχεία, δικαιολογητικά και οποιαδήποτε άλλη πληροφορία κρίνει κατά περίπτωση χρήσιμη.

Επίσης, με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, καθορίζονται τα δικαιολογητικά και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης αυτής.

Για τα πνευματικά, συγγενικά και συναφή δικαιώματα που καταβάλλονται για λογαριασμό τρίτων, δεν απαιτείται προέγκριση, ανεξαρτήτως ποσού.

Τα αναγνωριζόμενα σε κάθε περίπτωση ποσοστά που καταβάλλονται δεν μπορεί να είναι ανώτερα από το μέσο όρο των ποσοστών που καταβάλλονται από επιχειρήσεις του ίδιου ομίλου άλλων χωρών προς εταιρία του αυτού ομίλου.

.....  
.....  
ιη) Των εξόδων για διοικητική υποστήριξη, οργάνωση, αναδιοργάνωση και για υπηρεσίες γενικά που παρέχονται στην επιχείρηση από επιχειρήσεις που ανήκουν στον ίδιο ημεδαπό ή αλλοδαπό όμιλο ή και από τρίτους για σκοπούς που σχετίζονται με τα γενικότερα συμφέροντα του ομίλου.

Τα έξοδα αυτά εκπίπτουν εφόσον και στο βαθμό που η πραγματοποίησή τους συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος για την επιχείρηση. Όταν τα πιο πάνω ποσά καταβάλλονται σε αλλοδαπούς οργανισμούς ή αλλοδαπές επιχειρήσεις, με εξαίρεση αυτές που αναφέρονται στην παράγραφο 14 του άρθρου αυτού και εφόσον τα ποσά αυτά υπερβαίνουν το πέντε τοις εκατό (5%) των αντίστοιχων δαπανών της επιχείρησης και μέχρι εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, απαιτείται προέγκριση από την Επιτροπή που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης ι'. Οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης ι' εφαρμόζονται ανάλογα.».

**Επειδή** στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1051/31-03-2005 αναφέρεται:

«1.Συγκροτούμε στα Διαπεριφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα (Δ.Ε.Κ.) και σε κάθε Περιφερειακό Ελεγκτικό Κέντρο (Π.Ε.Κ.) ειδικές επιτροπές για τον έλεγχο των ποσών που έχουν καταβληθεί στην αλλοδαπή.

2. ....

3. Στις Επιτροπές μετέχει ως εισηγητής κάθε υπόθεσης, χωρίς δικαίωμα ψήφου, ο ελεγκτής της υπόθεσης και σε περίπτωση απουσίας του, άλλος ελεγκτής, οριζόμενος με εντολή ελέγχου από τον Προϊστάμενο της υπηρεσίας.

4. Έργο των παραπάνω Επιτροπών είναι ο έλεγχος και η αναγνώριση ή ο περιορισμός ή η απόρριψη της έκπτωσης των προαναφερόμενων δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα της οικείας διαχειριστικής περιόδου των ελεγχόμενων επιχειρήσεων, σύμφωνα με τις ισχύουσες εκάστοτε φορολογικές διατάξεις και με βάση της πληροφορίες και τα υφιστάμενα εν γένει στοιχεία που διαθέτει η Επιτροπή ή τίθενται υπόψη αυτής.

5. Οι Επιτροπές στα Δ.Ε.Κ. είναι αρμόδιες για τις επιχειρήσεις ελεγκτικής αρμοδιότητας του οικείου Δ.Ε.Κ. και οι Επιτροπές στα Π.Ε.Κ. είναι αρμόδιες για τις υποθέσεις των επιχειρήσεων ελεγκτικής αρμοδιότητας του οικείου Π.Ε.Κ., καθώς και για τις υποθέσεις ελεγκτικής αρμοδιότητας των Δ.Ο.Υ., για τις οποίες η δήλωση φορολογίας εισοδήματος της ελεγχόμενης χρήσης έχει υποβληθεί στις Δ.Ο.Υ. που εκτείνεται η χωρική αρμοδιότητα του Π.Ε.Κ. αυτού.

6.Η. κατά περίπτωση ελεγκτική υπηρεσία που διενεργεί τακτικό έλεγχο σε επιχείρηση για την οποία διαπιστώνεται από τον έλεγχο αυτό ότι συντρέχουν οι λόγοι ελέγχου των δαπανών των περιπτώσεων ι' και ιη' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 από τις παραπάνω Επιτροπές, κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 της απόφασης αυτής οφείλει, πριν από την ολοκλήρωση του ελέγχου και τη σύνταξη της οικείας έκθεσης φορολογίας εισοδήματος, να παραπέμψει την υπόθεση στην κατά τα ανωτέρω αρμόδια Επιτροπή για τον έλεγχο των δαπανών αυτών.

Για το σκοπό αυτό συντάσσεται από την ελεγκτική υπηρεσία ειδικό παραπεμπτικό σημείωμα, στο οποίο αναγράφονται συνοπτικά, για κάθε μία από όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις, η κατηγορία και το

ύψος των ανωτέρω δαπανών, καθώς και το ποσοστό τους επί των ακαθάριστων εσόδων που προκύπτουν από τη χρήση του οικείου δικαιώματος, αν πρόκειται για δαπάνες της περίπτωσης ι', υποπερίπτωσης β', της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 ή επί των αντίστοιχων δαπανών της επιχείρησης, αν πρόκειται για δαπάνες της περίπτωσης ιη' της ίδιας παραγράφου του ίδιου άρθρου και νόμου. Στο ίδιο σημείωμα επισυνάπτονται επικυρωμένα από την ελεγκτική υπηρεσία αντίγραφα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες οι ανωτέρω δαπάνες ελέγχονται από την Επιτροπή, καθώς και των οικείων μηχανογραφικών δελτίων οικονομικών στοιχείων (έντυπο Ε3) και κάθε άλλης δήλωσης ή στοιχείου, για τις ίδιες διαχειριστικές περιόδους, που σχετίζεται με τις παραπάνω δαπάνες.

7. Η αρμόδια κατά περίπτωση Επιτροπή, αφού ολοκληρώσει τον έλεγχο των προαναφερόμενων δαπανών και διαμορφώσει τελική γνώμη, λαμβάνει πλήρως αιτιολογημένη απόφαση για την αναγνώριση, περιορισμό ή απόρριψη των δαπανών αυτών. Η κρίση αυτή της Επιτροπής είναι δεσμευτική για την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία και περιέχεται σε σχετικό πόρισμα.

8. Με βάση το πόρισμα της Επιτροπής ως προς τις ανωτέρω δαπάνες και τις λοιπές διαπιστώσεις του διενεργηθέντος τακτικού ελέγχου, ο Προϊστάμενος της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας εκδίδει τα οικεία φύλλα ελέγχου ή πράξεις αποτελεσμάτων για το σύνολο των διαφορών των φόρων. Τα φύλλα ελέγχου ή οι πράξεις κοινοποιούνται στην επιχείρηση κατά τις κείμενες διατάξεις, μαζί με την οικεία έκθεση φορολογίας εισοδήματος, στην οποία επισυνάπτεται αντίγραφο του πορίσματος της Επιτροπής ως ειδικό παράρτημα.

9. Η Επιτροπή προκειμένου να διαμορφώσει γνώμη και να αποφασίσει για την αναγνώριση ή μη των προαναφερόμενων δαπανών, ζητά από την ελεγχόμενη επιχείρηση την προσκόμιση δικαιολογητικών που σχετίζονται με τις παραπάνω δαπάνες, καθώς και την παροχή κάθε άλλου στοιχείου ή πληροφορίας ή διευκρίνισης που κρίνεται απαραίτητη για τη διενέργεια του ελέγχου.

10. Κατ' εφαρμογή των οριζόμενων στην προηγούμενη παράγραφο, η Επιτροπή λαμβάνει υπόψη της:

α. Τα ακόλουθα στοιχεία του Ομίλου στον οποίο ανήκει η ελεγχόμενη επιχείρηση:

αα. Τα νομικά πρόσωπα, που είναι μέτοχοι ή εταίροι επιχειρήσεων του ομίλου που έχουν την έδρα τους σε άλλη χώρα και οι οποίες καταβάλλουν δικαιώματα ή αποζημιώσεις ή ποσά που αφορούν έξοδα διοικητικής υποστήριξης, οργάνωσης, αναδιοργάνωσης και υπηρεσιών γενικά, όπως και η ελεγχόμενη ημεδαπή επιχείρηση.

ββ. Το ύψος των πιστωθέντων ή καταβληθέντων δικαιωμάτων ή αποζημιώσεων ή ποσών που αφορούν έξοδα διοικητικής υποστήριξης, οργάνωσης, αναδιοργάνωσης και υπηρεσιών γενικά, από τις επιχειρήσεις της υποπερίπτωσης αα' ανά δικαιούχο επιχείρηση, καθώς και το ποσοστό και τη βάση υπολογισμού αυτών και ειδικά επί εξόδων διοικητικής υποστήριξης, οργάνωσης, αναδιοργάνωσης και υπηρεσιών γενικά, το ποσοστό αυτών επί των αντίστοιχων δαπανών των παραπάνω επιχειρήσεων.

γγ. Οι υποπεριπτώσεις αα' και ββ' εφαρμόζονται και όταν τα δικαιώματα ή ποσά καταβλήθηκαν σε διαφορετικές εταιρίες του ίδιου ομίλου.

β. Το λόγο καταβολής των δικαιωμάτων ή αποζημιώσεων (χρήση σήματος, διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, κλπ.) και τον τρόπο υπολογισμού τους.

γ. Για τα έξοδα διοικητικής υποστήριξης, οργάνωσης, αναδιοργάνωσης και υπηρεσιών γενικά:

αα. Τα στοιχεία της δικαιούχου αλλοδαπής επιχείρησης (επωνυμία, έδρα, κ.λ.π.) και αν αυτή ανήκει στον ίδιο όμιλο με την ημεδαπή ή όχι

ββ. Εξειδίκευση των υπηρεσιών για τις οποίες καταβλήθηκαν τα ποσά.

γγ. Τη συμβολή των υπόψη δαπανών στη δημιουργία εισοδήματος στην Ελλάδα.

δδ. Βεβαίωση από την αλλοδαπή επιχείρηση στην οποία να αναφέρεται το κόστος των συνολικών εξόδων, τη μέθοδο επιμερισμού τους και το ποσό που χρεώθηκε στην ημεδαπή εταιρία.

11. Οι παραπάνω Επιτροπές συνεδριάζουν στο κατάστημα του οικείου Δ.Ε.Κ. ή Π.Ε.Κ., κατά περίπτωση, εντός των ωρών λειτουργίας του κανονικού ωραρίου των δημοσίων υπηρεσιών.

12. Ως προς τα λοιπά θέματα συγκρότησης, απαρτίας, λήψης των αποφάσεων και λειτουργίας των Επιτροπών, εφαρμόζονται οι διατάξεις για τα συλλογικά όργανα του Ν. 2690/1999 περί Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας...»

**Επειδή** στο άρθρο 8 § 4 του ν.3522/2006 ορίζεται:

« Για την έκπτωση των δαπανών των περιπτώσεων ι' και ιη' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. που πραγματοποιούνται από την 1η Ιανουαρίου 2005 μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2008, δεν απαιτείται προέγκριση από την επιτροπή η οποία προβλέπεται από την περίπτωση ι'. Ο έλεγχος των δαπανών αυτών, χωρίς προηγούμενη προέγκριση, ανήκει στην αρμοδιότητα των ειδικών επιτροπών, που συστάθηκαν στα Διαπεριφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα (Δ.Ε.Κ.) και στα Περιφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα (Π.Ε.Κ.) με την υπ' αριθμ. 1028199/10456/Β0012/ ΠΟΛ. 1051/21.3.2005 (ΦΕΚ 392 Β') απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 66 του Ν. 2238/1994 .

**Επειδή** με την με αριθ. πρωτ. ....../27.06.2013 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων αποφασίσθηκε :

«Τροποποιούμε την αριθ. 1028199/10456/Β0012/ΠΟΛ.1051/21-3-2005 (Β'392) Υπουργική απόφαση «Συγκρότηση και ορισμός μελών Επιτροπών στα Διαπεριφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα (Δ.Ε.Κ) και στα Περιφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα (Π.Ε.Κ), για τον έλεγχο των δικαιωμάτων ή αποζημιώσεων και εξόδων που έχουν καταβληθεί στην αλλοδαπή. Τρόπος λειτουργίας των Επιτροπών αυτών , διαδικασίες ελέγχου και υποβαλλόμενα στοιχεία από τις ελεγχόμενες επιχειρήσεις», όπως αυτή συμπληρώθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει, ως κατωτέρω:

Α. Αντικαθιστούμε τις παραγράφους 1 και 2 αυτής, ως εξής:

« 1. Συγκροτούμε στα Διαπεριφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα (Δ.Ε.Κ) και στο Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.Μ.ΕΠ) ειδικές επιτροπές για τον έλεγχο ποσών που έχουν καταβληθεί στην αλλοδαπή, ως εξής:

.....  
.....

γγ) Επιτροπή ..... (Κ.Ε.Μ.ΕΠ)

α. Τον εκάστοτε Προϊστάμενο του ....., ως Πρόεδρο, με αναπληρωτή τον νόμιμο αναπληρωτή του.

β. Τον εκάστοτε Προϊστάμενο του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π), ως μέλος, με αναπληρωτή τον νόμιμο αναπληρωτή του.

γ. Τον εκάστοτε Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε Πειραιά, ως μέλος, με αναπληρωτή τον νόμιμο αναπληρωτή του».

2.....  
.....

3. ....  
.....

Β. Αντικαθιστούμε την παράγραφο 5 της απόφασης, ως εξής:

«5. Οι Επιτροπές στα Δ.Ε.Κ είναι αρμόδιες για τις υποθέσεις επιχειρήσεων ελεγκτικής αρμοδιότητας του οικείου Δ.Ε.Κ, καθώς και για υποθέσεις επιχειρήσεων ελεγκτικής αρμοδιότητας των Δ.Ο.Υ, για τις οποίες η δήλωση φορολογίας εισοδήματος της ελεγχόμενης χρήσης έχει υποβληθεί στις Δ.Ο.Υ, που εκτείνεται η χωρική αρμοδιότητα του Δ.Ε.Κ. αυτού. Η Επιτροπή στο Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.Π) είναι αρμόδια για τις υποθέσεις επιχειρήσεων ελεγκτικής αρμοδιότητας αυτού, καθώς και για υποθέσεις επιχειρήσεων ελεγκτικής αρμοδιότητας του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π) ».

Γ. Οι Επιτροπές της παρούσας απόφασης, έχουν αρμοδιότητα και για τις υποθέσεις που έχουν ήδη ελεγχθεί και έχουν εκδοθεί μερικά φύλλα ελέγχου, κατά τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994. Η Επιτροπή του ....., για φύλλα ελέγχου που έχουν εκδοθεί από την Δ.Ο.Υ Μεγάλων Επιχειρήσεων και οι Επιτροπές των Δ.Ε.Κ Αθηνών και Θεσσαλονίκης για τις υποθέσεις των λοιπών Δ.Ο.Υ., αρμοδιότητάς τους, κατά τα ανωτέρω.

Δ. Τα δικαιολογητικά και λοιπά στοιχεία που απαιτούνται για την αναγνώριση των δαπανών των κατηγοριών αυτών που πραγματοποιούνται από 1/1/2009 και μετά καθορίζονται στα οριζόμενα από την αριθ.1028199/10456/ΠΟΛ.1051/21-3-2005 (ΦΕΚ Β'392) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

Ε. Κατά τα λοιπά ισχύει η αριθ. 1028199/10456/Β0012/ΠΟΛ.1051/21-3-2005 (ΦΕΚ Β'392) Υπουργική απόφαση, όπως συμπληρώθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.».

**Επειδή** εν προκειμένω στην χρήση 2007 (οικ. έτος 2008) η προσφεύγουσα εταιρεία καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της δαπάνες διοικητικής υποστήριξης για υπηρεσίες που έλαβε από την μητρική εταιρεία του ομίλου ..... INC, ύψους **113.762,00 ευρώ** καθώς και δαπάνες για υπηρεσίες προγραμματισμού Η/Υ που έλαβε από την εταιρεία του ομίλου ..... ISRAEL HOLDING LTD ύψους **13.424,00 ευρώ** ήτοι έλαβε υπηρεσίες από τον Όμιλο συνολικής αξίας **127.186,00 ευρώ** και αναλυτικότερα τις ακόλουθες:

| Α/Α ΔΙΑΦΟΡΑΣ | ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ | ΕΚΔΟΤΗΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ | ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ | ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΔΑΠΑΝΗΣ                                                                | Ποσό       |
|--------------|------------|--------------------|-------------|----------------------------------------------------------------------------------|------------|
| A1           |            | ..... INC(μητρική) |             | Υπηρεσίες διοικητικής υποστήριξης βάσει του άρθρου 1 της από 01.01.2002 Σύμβασης | 67.349,00€ |
| A2           |            | ..... INC(μητρική) |             | Υπηρεσίες φιλοξενίας λογισμικού και ειδικών έργων                                | 18.513,00€ |

|           |                                         |                                                     |                    |
|-----------|-----------------------------------------|-----------------------------------------------------|--------------------|
|           |                                         | βάσει της από 05.12.2005 Σύμβασης                   |                    |
| <b>A3</b> | ..... INC(μητρική)                      | Υπηρεσίες ISNURANCE EXPENSE ALLOCATION              | 3.066,00€          |
| <b>A4</b> | ..... INC(μητρική)                      | ΤΕΣΤ LINGUASKILL                                    | 9.024,00€          |
| <b>A5</b> | ..... INC(μητρική)                      | ΤΕΣΤ PEOPLE KEYS                                    | 7.290,00€          |
| <b>A6</b> | ..... INC(μητρική)                      | Χρέωση για τον πελάτη<br>.....                      | 8.520,00€          |
| <b>A7</b> | ..... HOLDINGS LDT<br>(εταιρεία ομίλου) | Υπηρεσίες προγραμματισμού και συντήρησης λογισμικού | 13.424,00€         |
|           | <b>ΣΥΝΟΛΟ</b>                           |                                                     | <b>127.186,00€</b> |

**Επειδή** οι εν λόγω δαπάνες σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις παραπέμφθηκαν στην Επιτροπή του άρθρου 31 παρ.1(ι) και (ιη) του ν.2238/1994 προκειμένου να κριθεί η παραγωγικότητά τους με το από 19/11/2014 Ειδικό Παραπεμπτικό Σημείωμα της ελέγκτριας ,.....

**Επειδή** στο εν λόγω ειδικό παραπεμπτικό σημείωμα αναφέρεται ότι στα πλαίσια του Ελέγχου για τις εν λόγω δαπάνες ζητήθηκε από την προσφεύγουσα εταιρεία με την από 12/11/2014 πρόσκληση, όπως προσκομίσει τα εξής :

- Έγγραφες συμβάσεις, μεταφρασμένες στην Ελληνική των δικαιούχων των δικαιωμάτων ή εξόδων διοικητικής υποστήριξης(management fees) αλλοδαπών εταιρειών,
- Πιστοποιητικά ανεξάρτητης ελεγκτικής αρχής της αλλοδαπής δικαιούχου των δικαιωμάτων ή εξόδων διοικητικής υποστήριξης από τα οποία θα προκύπτουν τα ποσά που κατέβαλαν στην ίδια δικαιούχο τουλάχιστον (8) εταιρείες διαφορετικών χωρών εκ των οποίων τέσσερις (4) από αυτές να είναι εδρεύουσες σε χώρες της Ε.Ε., τα ποσοστά που αναλογούν και η βάση υπολογισμού αυτών που ορίζεται από την σύμβαση(Το δείγμα των χωρών να είναι συγκρίσιμο),
- κατηγοριοποίηση των δαπανών στις κλάσεις I έως IV των εξόδων Αρχηγείου Βρυξελλών,
- Τεκμηριωμένες απαντήσεις ως προς τα ακόλουθα ερωτήματα :

- Ποιες ανάγκες εξυπηρετούν οι υπηρεσίες ήτοι εξειδίκευση των υπηρεσιών για τις οποίες καταβάλλονται τα ποσά,
- Ποια η συμβολή των υπόψη δαπανών στην δημιουργία εισοδήματος στην Ελλάδα,
- Σε ποιο βαθμό οι δαπάνες αυτές αφορούν την ελεγχόμενη επιχείρηση και σε ποιο βαθμό τα γενικότερα συμφέροντα του ομίλου,
- Με ποια μέθοδο προσδιορίσθηκε η αξία της κάθε παρεχόμενης υπηρεσίας. Αν προσδιορίζεται με επιμερισμό να υποβληθεί κατάσταση με το συνολικό ποσό εξόδου, το ποσοστό και το ποσό επιμερισμού για κάθε δαπάνη ξεχωριστά,
- Γιατί δεν ζητήθηκαν οι υπηρεσίες από τρίτους και ποιο θα ήταν το κόστος αν αυτές παρέχονταν από τρίτους.

-Λοιπές έγγραφες συμβάσεις μεταφρασμένες στην Ελληνική που έχουν συναφθεί είτε με την μητρική είτε με λοιπές συνδεδεμένες αλλοδαπές εταιρείες και αφορούν υπηρεσίες που έχετε λάβει από την αλλοδαπή,

-Αναλυτικό οργανόγραμμα των συνδεδεμένων εταιρειών με την προσφεύγουσα εταιρεία με αντίστοιχα ποσοστά άμεσης/έμμεσης συμμετοχής της μίας στην άλλη για την προσφεύγουσα εταιρεία.

**Επειδή** από τα στοιχεία που τέθηκαν στην διάθεση του, ο έλεγχος εισηγήθηκε την απόρριψη των εν λόγω δαπανών αναφέροντας τους παρακάτω λόγους :

1)Οι από 01/01/2002 (βλ. λογιστική διαφορά Α1) και από 05/12/2005 (βλ. λογιστική διαφορά Α2) συμβάσεις μεταξύ της μητρικής εταιρείας ..... INC και της προσφεύγουσας εταιρείας δεν έχουν κατατεθεί για θεώρηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., όπως προβλέπουν οι διατάξεις του ν.1882/1990 παρ.16.

2)Δεν προσκομίσθηκε πιστοποιητικό ανεξάρτητης ελεγκτικής αρχής της αλλοδαπής δικαιούχου των εξόδων διοικητικής υποστήριξης από το οποίο να προκύπτει ότι τα ποσά που κατέβαλαν στην ίδια δικαιούχο τουλάχιστον (8) εταιρείες διαφορετικών χωρών (εκ των οποίων τέσσερις (4) από αυτές να είναι εδρεύουσες σε χώρες της Ε.Ε.,) τα ποσοστά που αναλογούν και η βάση υπολογισμού αυτών που ορίζεται από την σύμβαση και κατ' επέκταση καθίσταται δυσχερής η διαμόρφωση άποψης για το αν το αντίστοιχο ποσοστό της προσφεύγουσας εταιρείας βρίσκεται πάνω ή κάτω από το μέσο όρο. (Αναφέρεται στο σύνολο των λογιστικών διαφορών Α1-Α7)

3)Για τις ληφθείσες υπηρεσίες προγραμματισμού και συντήρησης λογισμικού από την ..... ISRAEL HOLDINGS Ltd (Βλ. λογιστική διαφορά Α7) δεν προσκομίσθηκε σύμβαση και η προσφεύγουσα εταιρεία δεν μπορεί να επιβεβαιώσει α)αν η υπηρεσία πράγματι παρασχέθηκε και το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας , β)το μέγεθος του κόστους και η μεθοδολογία επιμερισμού της δαπάνης και γ)αν υπάρχει πραγματικό όφελος για την προσφεύγουσα εταιρεία.

4)Οι δαπάνες που γίνονται από την μητρική εταιρεία για την παρακολούθηση, διεύθυνση και προστασία της επένδυσης της μητρικής πρέπει να βαρύνουν την μητρική και όχι την θυγατρική εταιρεία. Οι ανωτέρω δαπάνες κατηγοριοποιούνται από την μητρική ως «έξοδα κλάσης II» και αφορούν συγκεκριμένα τα έξοδα για τις ληφθείσες υπηρεσίες για LINGUASKILL και PEOPLE KEYS (βλ. λογιστικές διαφορές Α4 και Α5) .

5)Η περιγραφή των υπηρεσιών στα τιμολόγια είναι γενική και αόριστη και δεν γίνεται ρητή αναφορά στις σχετικές συμβάσεις (πλην των δαπανών που εντάσσονται στην περίπτωση του άρθρου 1 της από 01/01/2002 Σύμβασης) με αποτέλεσμα ο έλεγχος να αδυνατεί να αξιολογήσει την φύση τους και να τις εντάξει στις υπηρεσίες που περιγράφονται στις υπογεγραμμένες συμβάσεις(βλ. λογιστικές διαφορές Α1 και Α2) .

6)Η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσδιόρισε τον βαθμό που η πραγματοποίηση των εν λόγω υπηρεσιών συμβάλλει στην δημιουργία εισοδήματος για την ελληνική επιχείρηση. (Αναφέρεται στο σύνολο των λογιστικών διαφορών Α1-Α7).

7)Η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσδιόρισε αν οι εν λόγω δαπάνες εξυπηρετούν όντως τις ανάγκες της ελληνικής επιχείρησης ή γενικότερα τα συμφέροντα του Ομίλου. (Αναφέρεται στο σύνολο των λογιστικών διαφορών Α1-Α7).

8)Οι παραδοχές και τα οικονομικά στοιχεία που προσδιορίζουν τον τρόπο υπολογισμού του κόστους, τον τρόπο καταμερισμού της δαπάνης και κατά συνέπεια την τιμολόγηση των παρεχόμενων υπηρεσιών στην προσφεύγουσα εταιρεία δεν μπορούν να επιβεβαιωθούν από τον έλεγχο και δεν προκύπτουν από τις οικονομικές καταστάσεις της προσφεύγουσας εταιρείας (υπολογισμός Μεικτού Κέρδους)(βλ.Λογιστικές διαφορές Α1 και Α2).

9) Η μεθοδολογία τιμολόγησης στηρίζεται σε προϋπολογισθείσες δαπάνες (άρθρο 3 των συμβάσεων) και σε παραδοχές και οικονομικά στοιχεία άλλων εταιρειών του ομίλου ή της μητρικής που δεν είναι δυνατόν να εξακριβωθούν από τον έλεγχο χωρίς την προσκόμιση πιστοποιητικού ανεξάρτητης ελεγκτικής αρχής της μητρικής αλλοδαπής (βλ. Λογιστικές διαφορές Α1 και Α2).

**Επειδή** για την ως άνω παραπομπή της υπόθεσης, συνήλθε στα γραφεία του ..... (.....) η Ειδική Επιτροπή που όρισε ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων με την με αριθμ.πρωτ...../27.06.2013 απόφασή του και σύμφωνα με το υπ'αριθμ..... πρακτικό της, αφού έλαβε υπόψη της, τα στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα εταιρεία καθώς και το Ειδικό Παραπεμπτικό Σημείωμα του Εισηγητή-Ελεγκτή στο οποίο σαφώς και συγκεκριμένα εντός του πλαισίου που ορίζει η Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1051/31-03-2015, αναφέρονται οι λόγοι της απόρριψης, έκρινε τις εν λόγω δαπάνες ως μη παραγωγικές.

**Επειδή** με την υποβληθείσα προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε στοιχεία, όπως ορίζεται και στην Α.Υ.Ο ΠΟΛ 1051/31-03-2015, που να αιτιολογούν και να τεκμηριώνουν τα σημεία που επεσήμανε ο έλεγχος με το ως άνω Ειδικό Παραπεμπτικό Σημείωμα και έλαβε υπόψη και η Ειδική Επιτροπή καθόσον :

**α) Για την λογιστική διαφορά Α1 «Έξοδα βάσει άρθρου 1 της από 01.01.2002 Σύμβασης» ποσού 67.349,00 ευρώ**, προσκομίσθηκε : 1) αντίγραφο της εν λόγω Σύμβασης (σχετ.97) και 2) Πίνακες Α1 και Α2 και Β, συνολικού κόστους υπηρεσιών του υποκαταστήματος της μητρικής ..... INC BRUSSELS το οποίο επιμερίζεται και χρεώνεται στις συμβαλλόμενες εταιρείες (σχετ.98,99). Οι εν λόγω καταστάσεις δεν μπορούν να αξιολογηθούν διότι δεν βεβαιώνονται από την αρμόδια ανεξάρτητη ελεγκτική αρχή της μητρικής εταιρείας αλλά και τα εμφανιζόμενα οικονομικά στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας, στους εν λόγω πίνακες, δεν ταυτίζονται με εκείνα των οικονομικών της καταστάσεων. Ως εκ τούτου δεν τεκμηριώνεται από την προσφεύγουσα εταιρεία το εύλογο της χρέωσης της δαπάνης από την μητρική εταιρεία και συνεπώς και η αναγνώριση της εν λόγω δαπάνης ως παραγωγικής.

**β) Για την λογιστική διαφορά Α2 «Υπηρεσίες "....."» ποσού 18.513,00 ευρώ**, προσκομίσθηκε : 1) αντίγραφο της από 05/12/2005 Σύμβασης (σχετ.100) και 2) Πίνακες Γ, Δ και Ε στους οποίους εμφανίζεται ο επιμερισμός του κόστους των υπηρεσιών που αναφέρονται στην οικεία σύμβαση και η επαναχρέωση αυτού στις συμβαλλόμενες χώρες (σχετ.101,102 και 103). Ομοίως με τα ανωτέρω οι εν λόγω καταστάσεις δεν μπορούν να αξιολογηθούν διότι δεν βεβαιώνονται από την αρμόδια ανεξάρτητη ελεγκτική αρχή της μητρικής εταιρείας. Ως εκ τούτου δεν τεκμηριώνεται από την προσφεύγουσα εταιρεία το εύλογο της χρέωσης της δαπάνης από την μητρική εταιρεία και συνεπώς και η αναγνώριση της εν λόγω δαπάνης ως παραγωγικής.

**γ) Για την λογιστική διαφορά Α3 «Ασφάλιστρα (insurance expense allocation)» ποσού 3.066,00 ευρώ** προσκομίσθηκε έγγραφο της ασφαλιστικής εταιρείας ..... WORLD SOURCE (σχετ.104) στο εσωτερικό του οποίου αναφέρεται ότι το εν λόγω έγγραφο αποτελεί οικονομική προσφορά και δεν προκύπτει από αυτό ο τρόπος με τον οποίο η μητρική εταιρεία επαναχρέωσε την προσφεύγουσα εταιρεία με τα εν λόγω ασφάλιστρα.

**δ)Για την λογιστική διαφορά A4 « Υπηρεσίες για ΤΕΣΤ "linguaskill"» ποσού 9.024,00 ευρώ** προσκομίσθηκαν: α)το υπ'αριθμ.20071505/21-12-2007 τιμολόγιο εκδοθέν από την μητρική εταιρεία(σχετ.105) και β)Πίνακας ΣΤ στον οποίο εμφανίζεται ο αριθμός των τεστ που πραγματοποιήθηκαν από τις εταιρείες του ομίλου και η χρέωση αυτών με κοινή τιμή ανά τεστ 9,60 ευρώ για όλες τις εταιρείες του ομίλου (σχετ.106). Για τις εμφανιζόμενες στον προαναφερόμενο πίνακα ΣΤ, χρεώσεις δεν προσκομίσθηκε σχετική βεβαίωση από ανεξάρτητη ελεγκτική αρχή από την οποία να βεβαιώνεται ότι οι χρεώσεις αυτές προκύπτουν από τα οικονομικά στοιχεία της μητρικής εταιρείας και επιπλέον οι εν λόγω δαπάνες όπως ανωτέρω αναφέρει και ο έλεγχος έχουν κατηγοριοποιηθεί από την προσφεύγουσα εταιρεία ως «έξοδα κλάσης II», ήτοι έξοδα που γίνονται από την μητρική εταιρεία για την παρακολούθηση, διεύθυνση και προστασία της επένδυσης γεγονός για το οποίο η προσφεύγουσα δεν τεκμηριώνει εάν οι εν λόγω δαπάνες δημιουργούν εισόδημα σε αυτή ή ωφελούν τον Όμιλο.

**ε)Για την λογιστική διαφορά A5 « Υπηρεσίες για ΤΕΣΤ "People skills"» ποσού 7.290,00 ευρώ** προσκομίσθηκαν: α)τα υπ'αριθμ.7110049/25-04-2007 ,7110109/31-07-2007 ,7110162/19-10-2007 7110189/18-12-2007 τιμολόγια εκδοθέντα από την μητρική εταιρεία(σχετ.107 α-107δ) με τους σχετικούς πίνακες των υποψηφίων που υποβλήθηκαν στα Τεστ «People skills» (108a-108δ) και β)τους Πίνακες Ζ, Η,Θ και Ι στους οποίους εμφανίζονται ο αριθμοί των τεστ που πραγματοποιήθηκαν από τις εταιρείες του ομίλου και η χρέωση αυτών με κοινή τιμή ανά τεστ 10 GBP για όλες τις εταιρείες του ομίλου(σχετ.109α-109δ).Για τις εμφανιζόμενες στους προαναφερθέντες πίνακες Ζ,Η,Θ και Ι , χρεώσεις δεν προσκομίσθηκε σχετική βεβαίωση από ανεξάρτητη ελεγκτική αρχή από την οποία να βεβαιώνεται ότι οι χρεώσεις αυτές προκύπτουν από τα οικονομικά στοιχεία της μητρικής εταιρείας και επιπλέον οι εν λόγω δαπάνες όπως ανωτέρω αναφέρει και ο έλεγχος έχουν κατηγοριοποιηθεί από την προσφεύγουσα εταιρεία ως «έξοδα κλάσης II», ήτοι έξοδα που γίνονται από την μητρική εταιρεία για την παρακολούθηση, διεύθυνση και προστασία της επένδυσης γεγονός για το οποίο η προσφεύγουσα δεν τεκμηριώνει εάν οι εν λόγω δαπάνες δημιουργούν εισόδημα σε αυτή ή ωφελούν τον Όμιλο.

**στ) Για την λογιστική διαφορά A6 «Έξοδα για HP (.....) EMEA» ποσού 8.520,00 ευρώ** προσκομίσθηκε αναλυτικό καθολικό από 01/01-31/12/2007 του Πελάτη ..... HELLAS ΕΠΕ (σχετ.110).Για τις δαπάνες που πραγματοποίησε η μητρική για τον σημαντικό για τον Όμιλο πελάτη ..... επαναχρέωσε τις εταιρείες του ομίλου που διατηρούν πελατειακή σχέση με την ..... . Η επαναχρέωση προς την προσφεύγουσα εταιρεία δεν προκύπτει από τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν καθώς επίσης και δεν βεβαιώνονται από ανεξάρτητη ελεγκτική αρχή της μητρικής, οι επαναχρεώσεις της μητρικής προς τις λοιπές εταιρείες του ομίλου προκειμένου να κριθεί βάσιμα το εύλογο της χρέωσης και συνεπώς και η αναγνώριση της εν λόγω δαπάνης.

**η)Για την λογιστική διαφορά A7 «Υπηρεσίες προγραμματισμού από ..... Israel Holdings LTD» ποσού 13.424,00 ευρώ** δεν προσκομίσθηκε κανένα στοιχείο συνεπώς τα σημεία που επεσήμανε ο Έλεγχος ως προς τις ληφθείσες υπηρεσίες προγραμματισμού και συντήρησης λογισμικού από την ..... ISRAEL HOLDINGS Ltd παραμένουν καθόσον δεν προσκομίσθηκε σύμβαση και η προσφεύγουσα εταιρεία δεν μπορεί να επιβεβαιωθεί το είδος της παρασχεθείσας

υπηρεσίας, το μέγεθος του κόστους, η μεθοδολογία επιμερισμού της δαπάνης και αν υπάρχει πραγματικό όφελος για την προσφεύγουσα εταιρεία.

**Επειδή** η κρίση αμοιβής για έξοδα διοικητικής υποστήριξης, οργάνωσης, αναδιοργάνωσης και υπηρεσιών γενικά που καταβάλλεται στην μητρική εταιρεία, ως δαπάνης παραγωγικής ή μη, όπως ορίζεται στο άρθρο 31 παρ.1 η του ν.2238/1994, δεν καθορίζεται μόνο από την παρακράτηση φόρου που διενεργείται στην αμοιβή αυτή, συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Κατόπιν των ανωτέρω εισηγούμαστε** την απόρριψη της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά τις ως άνω λογιστικές διαφορές **A1-A7** συνολικού ποσού **127.186,00€**

**B. Επί των Διαφορών λόγω απόρριψης αρνητικών αναμορφώσεων προβλέψεων που είχαν πραγματοποιηθεί και αναμορφωθεί στην χρήση 2006 ύψους 48.559,11 ευρώ**

**Επειδή** στην παρ.1(αα) 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:

α) Των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία περιλαμβάνονται με την επιφύλαξη της παραγράφου 18 του παρόντος άρθρου:

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

**Επειδή** στο άρθρο 7 παρ.1και 2 του Π.Δ.186/1992 ορίζεται :

« Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματος του, τηρεί λογιστικά βιβλία κατά τη διπλογραφική μέθοδο με οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής.

2. Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας βιβλίων εφαρμόζει υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Π.Δ. 123/1980, ΦΕΚ Α' 283), μόνο ως προς την δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβαθμίων, δευτεροβαθμίων και των υπογραμμισμένων τριτοβαθμίων λογαριασμών, με εξαίρεση τους λογαριασμούς της ομάδας 9, οι οποίοι δεν τηρούνται. Η ανάπτυξη των δευτεροβαθμίων λογαριασμών, σε μη θεσμοθετημένους από τις διατάξεις του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου τριτοβάθμιους λογαριασμούς, καθώς και η ανάπτυξη των τριτοβαθμίων λογαριασμών σε επίπεδο τεταρτοβαθμίων, γίνεται σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής και τις ανάγκες του επιτηδευματία.».

**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/Α0012/13.5.2008).

**Επειδή** στο άρθρο 9 παρ. 5 του ν 3259/2004 περί περαίωσης εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων ορίζεται: «Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται...».

**Επειδή** στο άρθρο 28 παρ.6 του ν.3697/2008 (ρύθμιση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων) ορίζεται: «Οι διατάξεις της παραγράφου 1, καθώς και η περαίωση των υποθέσεων κατά τα άρθρα 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11 του Ν. 3259/2004, με βάση και τις μεταβολές που επέρχονται σύμφωνα με τις παραγράφους 1, 2 και 3, ισχύουν από τη δημοσίευση του παρόντος νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

**Επειδή** στο άρθρο 5 παρ.6 της ΠΟΛ 1130/02-10-2008 «**Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 1 - 11 του Ν.3259/2004 σχετικά με την περαίωση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων, όπως αυτές ισχύουν ύστερα από το Ν. 3697/2008**» ορίζεται :

1.Η περαίωση κάθε μιας εκκρεμούς υπόθεσης φορολογίας εισοδήματος πραγματοποιείται με την αποδοχή από τον ενδιαφερόμενο της βεβαίωσης του επί πλέον φόρου που προκύπτει σύμφωνα με τον τρόπο υπολογισμού του Ν. 3259/2004, όπως ισχύει, πέραν του φόρου που τυχόν έχει βεβαιωθεί με βάση τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή με φύλλο ελέγχου ή πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων ή απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου. Δυνατότητα συμψηφισμού βεβαιωτέου και ήδη βεβαιωθέντος φόρου παρέχεται μόνο για την προβεβαίωση, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 5 του Ν. 3259/2004.

2. Προκειμένου για επιτηδευματία που δεν τήρησε βιβλία ή τήρησε βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. το ποσό του επί πλέον αυτού βεβαιωτέου φόρου υπολογίζεται ως εξής:.....  
.....

3. Προκειμένου για επιτηδευματία που τήρησε βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. το ποσό του βεβαιωτέου φόρου υπολογίζεται ως εξής:

Τα δηλούμενα ακαθάριστα έσοδα πολλαπλασιάζονται με συντελεστή λογιστικών διαφορών δύο τοις εκατό (2%). Το ποσό αυτό των λογιστικών διαφορών προσαυξάνεται με τη θετική διαφορά που

προκύπτει μεταξύ των προσδιοριζόμενων εξωλογιστικά καθαρών κερδών με τη χρήση του μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους μειωμένου κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) και των δηλούμενων καθαρών κερδών. Αν τα δηλούμενα καθαρά κέρδη είναι μεγαλύτερα των εξωλογιστικών καθαρών κερδών, η διαφορά αυτών μειώνει το ποσό των λογιστικών διαφορών.

Στο τελικό ποσό που προκύπτει από

τους ως άνω υπολογισμούς επιβάλλεται φόρος με συντελεστή δέκα πέντε τοις εκατό (15%), για όλες τις περιπτώσεις, εκτός Α.Ε. και Ε.Π.Ε. στις οποίες επιβάλλεται φόρος με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%).

Το ποσό του φόρου που προκύπτει από τους παραπάνω υπολογισμούς δεν μπορεί να είναι μικρότερο από δύο τοις χιλίοις του ποσού των ακαθάριστων εσόδων συνολικά (δηλωθέντων και τυχόν αποκρυβέντων).

Σε κάθε περίπτωση το παραπάνω ποσό φόρου δεν μπορεί να είναι μικρότερο των εξακοσίων (600) ευρώ .....

«6.Η ζημιά της χρήσης που τυχόν περιλαμβάνεται σε κάθε περαιούμενη ανέλεγκτη υπόθεση φορολογίας εισοδήματος συμψηφίζεται με το ποσό των λογιστικών διαφορών που υπολογίζεται κατά τα οριζόμενα στις προηγούμενες παραγράφους του παρόντος και το τυχόν ακάλυπτο ποσό αυτής μεταφέρεται για συμψηφισμό με τα θετικά εισοδήματα των επόμενων ετών σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, εκτός εάν η οικεία χρήση βαρύνεται με αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη.

Τυχόν ζημιά που προκύπτει από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της τελευταίας περαιούμενης χρήσης δεν μεταφέρεται για συμψηφισμό με τα θετικά εισοδήματα των επόμενων ετών σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, εφόσον η χρήση από την οποία προέρχεται ή έστω μία από τις επόμενες αυτής περαιούμενες χρήσεις, βαρύνεται με αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη.

Ως αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη που δεν επιτρέπει τη μεταφορά της ακάλυπτης ζημιάς για συμψηφισμό με τα θετικά εισοδήματα των επόμενων ετών καθώς και για συμψηφισμό στην πρώτη ανέλεγκτη χρήση εφόσον η χρήση από την οποία προέρχεται ή κάποια από τις επόμενες περαιούμενες χρήσεις βαρύνονται με αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη θεωρούνται και οι παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 2, οι οποίες σύμφωνα με την περίπτωση στ) της παραγράφου 4 του παρόντος άρθρου προσauξάνουν τον συντελεστή του φόρου.

Στις ζημιогόνες χρήσεις επιβάλλεται το ελάχιστο ποσό βεβαιωτέου φόρου σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου αυτού.

Αν το ποσό της μεταφερόμενης ζημιάς προς συμψηφισμό στην πρώτη ανέλεγκτη χρήση, μετά την περαίωση, είναι μικρότερο από αυτό που έχει μεταφερθεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της πρώτης αυτής ανέλεγκτης χρήσης, τότε υποβάλλεται από τον επιτηδευματία συμπληρωματική-τροποποιητική δήλωση με την ανάλογη προσαρμογή του υπολοίπου της μεταφερόμενης ζημιάς, κατά τις κείμενες διατάξεις. Σε διαφορετική περίπτωση, αν δηλαδή δεν υποβληθεί τροποποιητική - συμπληρωματική δήλωση, η υπόθεση ως προς το θέμα αυτό υπόκειται σε έλεγχο.».

**Επειδή** εν προκειμένω η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι από το ποσό των **48.559,11 ευρώ**, το ποσό των **45.979,11** αφορά σε δαπάνες μισθοδοσίας οι οποίες αφορούσαν την χρήση

2006 αλλά επρόκειτο να καταβληθούν στη χρήση 2007, (προς τούτο προσκόμισε τα σχετικά έγγραφα 113α-ζ) ενώ το υπόλοιπο ποσό **2.580,00 ευρώ** αφορά σε λοιπές δαπάνες (για τις οποίες δεν προσκόμισε κανένα σχετικό έγγραφο) .

Στην χρήση 2006 το ποσό των 45.979,11 ευρώ καταχωρήθηκε σε χρέωση των λογαριασμών 60.99 και πίστωση των λογαριασμών 58.60 (αντί του προβλεπόμενου λογ/μου από το ΕΓΛΣ 56.01 «ΕΞΟΔΑ ΧΡΗΣΕΩΣ ΔΕΔΟΥΛΕΥΜΕΝΑ») έτσι ώστε από λογιστική άποψη το δεδουλευμένο κόστος μισθοδοσίας καταχωρήθηκε στην χρήση 2006 που αφορούσε. Συγκεκριμένα το ανωτέρω ποσό αναλύεται ως εξής :

|          |                                                               |                  |                  |
|----------|---------------------------------------------------------------|------------------|------------------|
| 60.99.00 | Υπόλοιπο πρόβλεψης αμοιβής ΗΠ WM wage 31.12.2006              | 2.378,22         | 2.378,22         |
| 60.99.08 | Πρόβλεψη μη χορηγείσεως αδείας 31.12.2006                     | 14.949,05        | 14.949,05        |
| 60.99.10 | Πρόβλεψη αμοιβών Bonus 31.12.2006                             | 20.950,84        | 20.950,84        |
| 60.99.26 | Πρόβλεψη ασφαλιστρών και λοιπών παροχών προσωπικού 31.12.2006 | 7.701,00         | 7.701,00         |
| 64.99.02 | Προϋπολογισθέντα διάφορα έξοδα                                | 2.580,00         | 2.580,00         |
|          | <b>ΣΥΝΟΛΟ (Β)</b>                                             | <b>48.559,11</b> | <b>48.559,11</b> |

**Επειδή** για τις εν λόγω δαπάνες, οι οποίες ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα κατέστησαν δεδουλευμένες στην χρήση 2006 (συνεπώς δεν θεωρούνται προβλέψεις βάσει του Ε.Γ.Λ.Σ.) αλλά δεν καταβλήθηκαν οι αναλογούσες ασφαλιστικές εισφορές προέβη σύμφωνα με το άρθρο 31 παρ.1(αα) του ν.2238/1994 σε φορολογική αναμόρφωση δηλώνοντάς τες, ως ισχυρίζεται, λογιστική διαφορά της εν λόγω χρήσης προκειμένου να μην εκπεστεί από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2006 (σύνολο λογιστικών διαφορών δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2007, **70.100,34 €**, σχετ. έγγραφο **112<sup>α</sup>**).

**Επειδή** σύμφωνα με την αυτοτέλεια των χρήσεων , ορθώς η εν λόγω δαπάνη επιβάρυνε την χρήση 2006 την οποία και αφορούσε (ως σχετικά προσκομισθέντα στοιχεία) και αναμορφώθηκε στην χρήση που αφορούσε σύμφωνα με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις λόγω μη καταβολής των ασφαλιστικών εισφορών.

**Επειδή** η προσφεύγουσα εταιρεία ως αναφέρεται και στο κεφ.3.9. «Οριστικά αποτελέσματα» της οικείας έκθεσης ελέγχου, για τις χρήσεις 2005 και 2006 περαίωσε βάσει του ν.3697/2008 με την αποδοχή του υπ'αριθμ.....Εκκαθαριστικού Σημειώματος περαίωσης και την καταβολή φόρου 10.221,07 € για την χρήση 2005 (οικονομικό έτος 2006) και 11.092,78€ για την χρήση 2006(οικονομικό έτος 2007) βάσει του υπ'αριθμ.126249/02-12-2008 διπλοτύπου εισπραξης.

**Επειδή** κατά την χρήση 2007 η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι εκκαθαρίστηκαν και καταβλήθηκαν οι ως άνω δεδουλευμένες δαπάνες της χρήσης 2006. Προς τούτο προέβη στην καταχώρηση αυτών στους αντίστοιχους λογαριασμούς μισθοδοσίας και σε αντιλογισμό των εγγραφών για τα ποσά που εμφανίζονται στον ανωτέρω πίνακα με αρνητική χρέωση των λογαριασμών 58.99 και 60.99 (σχετικά έγγραφα **113 η-113ν** ).

Για τις αρνητικές χρεώσεις στους λογαριασμούς εξόδων συνολικού ποσού **48.559,11 €** προέβη στην φορολογική αναμόρφωση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2008 (αρχικής και τροποποιητικής) με την συμπλήρωση του κωδ.461 «ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΠΡΟΗΓ.ΧΡΗΣΕΩΝ» χωρίς όμως το εν λόγω ποσό να εμφανίζεται σε αντίστοιχο λογαριασμό εσόδων των λογιστικών βιβλίων και των οικονομικών καταστάσεων (σχετ. έγγραφο **111 α-β και 114**).

**Επειδή** την εν λόγω φορολογική αναμόρφωση ο Έλεγχος δεν έκανε δεκτή βασιζόμενος στην παραβίαση της αυτοτέλειας των χρήσεων.

**Επειδή** κατά την εκκαθάριση και οριστικοποίηση των εξόδων που αφορούν την προηγούμενη χρήση σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. προβλέπεται η χρέωση του μεταβατικού λογαριασμού 56.01 «ΕΞΟΔΑ ΧΡΗΣΕΩΣ ΔΕΔΟΥΛΕΥΜΕΝΑ» με πίστωση των κατάλληλων λογαριασμών υποχρεώσεων μισθοδοσίας (53 μισθοί πληρωτέοι, 55 υποχρεώσεις ασφαλιστικών εισφορών και 54 φορολογικές υποχρεώσεις ΦΜΥ) χωρίς να προβλέπεται η κίνηση λογαριασμών του 60 καθόσον με βάση την αυτοτέλεια των χρήσεων οι εν λόγω δαπάνες καταχωρήθηκαν και αναμορφώθηκαν φορολογικά στην χρήση που αφορούσαν.

Ως εκ τούτου τα λογιστικά αλλά και τα φορολογικά αποτελέσματα της χρήσεως στην οποία καταβάλλονται τα έξοδα δεν επηρεάζονται. Η προσφεύγουσα εταιρεία με την ως άνω λογιστική καταχώρηση της αρνητικής χρέωσης στον λογαριασμό 60.99 (μη προβλέψιμος από το Ε.Γ.Λ.Σ.) ορθώς δεν επηρέασε τα λογιστικά αποτελέσματα της χρήσης 2007 (οικ. έτος 2008) εσφαλμένα όμως προέβη στην φορολογική αναμόρφωση των δαπανών αυτών στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2008 καθόσον το δικαίωμα έκπτωσης των δαπανών αυτών το είχε στην χρήση 2006 (οικ. έτος 2007) αλλά το έχασε λόγω μη καταβολής των προβλεπόμενων ασφαλιστικών εισφορών.

**Επειδή** εξάλλου η προσφεύγουσα εταιρεία περαίωσε την χρήση 2006 (οικ. έτος 2007) σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.3697/2008 και αποδέχθηκε τα αποτελέσματα της περαίωσης όπως αυτά υπολογίσθηκαν με τον τρόπο που ορίζεται στο άρθρο 5 της ΠΟΛ 1130/2008 με το υπ' αριθμ.....εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης και προσάρμοσε όπως ορίζει η παρ.6 του ιδίου άρθρου της προαναφερθείσας ΠΟΛ, το ποσό της μεταφερόμενης ζημίας από **680.720,87 €** σε **111.973,45€** (ως αυτό εμφανίζεται και στην από 13/05/2009 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2008). Ως εκ τούτου η δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2006 περαιώθηκε οριστικά με τα στοιχεία των λογιστικών διαφορών και ζημιών όπως αυτές υπολογίσθηκαν με τον τρόπο που ορίζεται στις παρ.3, 4, 5 και 6 του άρθρου 5 της ΠΟΛ 1130/2008.

**Κατόπιν αυτών** εισηγούμαστε την απόρριψη της αναμόρφωσης ως προς το ποσό των **48.559,11 ευρώ** που αφορά δαπάνες της περαιωθείσας χρήσης 2006 στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2008.

### **Γ. Λοιπές Λογιστικές Διαφορές**

**Γ1.** Ως προς τις λογιστικές διαφορές στους λογαριασμούς: α) 62.04.03 «ΕΝΟΙΚΙΑ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ» ποσού 11.051,39 €, β) 62.07.03 «ΕΠΙΣΚΕΥΗ ΚΑΙ ΣΥΝΤΗΡΗΣΗ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ» ποσού :202,50 € και γ) 64.00.00 «ΕΞΟΔΑ ΚΙΝΗΣΗΣ ΙΔΙΩΤΙΚΩΝ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ» ποσού 4.131,84 € (σελ.28 και 77-80 της οικείας έκθεσης ελέγχου)

**Επειδή** από τις διατάξεις του άρθρου **31 παρ. 1 περ. β' του ν. 2238/94**, όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 5 του άρθρου 9 του ν.3296/2004, ορίζεται ότι «το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων εξουρίζεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα «β) Των δαπανών για τη συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών γενικά εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων. Ειδικά οι δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων και μισθωμάτων που καταβάλλονται σε εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης με κυλινδρισμό κινητήρα μέχρι χίλια εξακόσια (1.600) κυβικά εκατοστά, που έχουν στην κυριότητά τους οι επιχειρήσεις ή που έχουν μισθωμένα από τρίτους, εκπίπτουν μέχρι εξήντα τοις εκατό (60%) του συνολικού ύψους αυτών, εφόσον αυτά χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης.

Για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού εκπίπτει, με τις ίδιες προϋποθέσεις, ποσοστό μέχρι είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) των πιο πάνω δαπανών.

Ο περιορισμός αυτός δεν εφαρμόζεται στις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εκμίσθωση επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, καθώς και στις επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν τα αυτοκίνητά τους αποκλειστικά για την εκπαίδευση υποψήφιων οδηγών.»

Επίσης σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1016/7.2.2005 Α.Υ.Ο.** (Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του ν. 3296/14.12.2004 (ΦΕΚ 253Α) που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων).

«5. Με την παράγραφο 5 αντικαταστάθηκε το δεύτερο εδάφιο της περ. β' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. Με τις νέες διατάξεις αυξήθηκε από 1.400 κ.ε σε 1.600 κ.ε το ανώτατο όριο του κυλινδρισμού επιβατικών αυτοκινήτων ΙΧ για τα οποία οι δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων και μισθωμάτων που καταβάλλονται σε εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης εκπίπτουν μέχρι το εξήντα τοις εκατό (60%) αυτών, εφόσον τα αυτοκίνητα αυτά χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης.

**Σημειώνεται ότι και μετά την τροποποίηση αυτή, συνεχίζουν τα μισθώματα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις σε επιχειρήσεις ενοικιάσεως αυτοκινήτων να εκπίπτουν στο σύνολό τους (χωρίς τον ανωτέρω περιορισμό).**»

**Επειδή** εν προκειμένω από τον ως άνω λογαριασμό 62.04.03 ο έλεγχος δεν αναγνώρισε δαπάνες συνολικού ποσού **11.051,39 ευρώ** το οποίο αντιστοιχεί α) σε ενοίκια αυτοκινήτων για τα οποία δεν επεδείχθησαν συμφωνητικά (**3.988,53 €**) , β) σε μισθώματα λειτουργικής μίσθωσης για τα οποία δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση τα 2/7 της δαπάνης (**5.120,86 €**) και γ) σε μισθώματα χρηματοδοτικής μίσθωσης για τα οποία δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση ποσοστό 40% αυτών (**1.942,00 €**) .

**Επειδή** μέρος της λογιστικής διαφοράς του εν λόγω λογαριασμού ποσού **3.988,53 ευρώ** προέκυψε καθόσον από τον λογαριασμό 62.04.03 συνολικού ποσού 26.766,53 επεδείχθησαν στον έλεγχο συμφωνητικά για μισθώματα 22.778,00 ευρώ.

**Επειδή** κατά τον προσδιορισμό του ποσού των 22.778,00 ευρώ ο έλεγχος έλαβε υπόψη ότι για το αυτοκίνητο με αριθμό κυκλοφορίας .....οι μήνες μίσθωσης στην χρήση 2007 είναι τρεις (3) ενώ σύμφωνα με το υπ'αριθμ.συμφωνητικό μίσθωσης .....ΠΑΡΑΤΗΜΑ Α Νο 12 (σχετ.έγγραφο 3) είναι δέκα (10) , καθόσον για το εν λόγω αυτοκίνητο η μισθωτική περίοδος είναι η από 26/02/2007-25/02/2010. Ως εκ τούτου το ποσό των 22.778,00 ευρώ προσδιορίζεται σε 25.991,00 ευρώ και η ως άνω λογιστική διαφορά διαμορφώνεται από 3.988,53 ευρώ σε **775,53 ευρώ**(ως κατωτέρω πίνακας).

**ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΙΣΘΩΜΕΝΩΝ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ**

| ΕΚΜΙΣΘΩΤΗΣ/ΣΥΜΦΩΝΗΤΙΚΑ<br>ΜΙΣΘΩΣΗΣ | ΜΙΣΘΩΜΕΝΑ ΙΧ | ΔΙΑΡΚΕΙΑ ΜΙΣΘΩΣΗΣ<br>ΧΡΗΣΗΣ 2007 |            | ΜΗΝΙΑΙΟ<br>ΜΙΣΘΩΜΑ | ΜΗΝΕΣ<br>ΜΙΣΘΩΣΗΣ | ΕΤΗΣΙΟ<br>ΜΙΣΘΩΜΑ<br>ΧΡΗΣΗΣ<br>2007<br>ΕΛΕΓΧΟΥ | ΕΤΗΣΙΟ<br>ΜΙΣΘΩΜΑ<br>ΧΡΗΣΗΣ<br>2007<br>ΕΙΣΗΓΗΣΗΣ |
|------------------------------------|--------------|----------------------------------|------------|--------------------|-------------------|------------------------------------------------|--------------------------------------------------|
|                                    |              | ΑΠΟ                              | ΕΩΣ        |                    |                   |                                                |                                                  |
| .....                              | .....        | 01/01/2007                       | 15/11/2007 | 267,00             |                   | 2.937,00                                       | 2.937,00                                         |
| .....                              | .....        | 01/01/2007                       | 30/11/2007 | 267,00             | 11                | 2.937,00                                       | 2.937,00                                         |
| .....                              | .....        | 01/01/2007                       | 18/02/2007 | 545,00             | 2                 | 1.090,00                                       | 1.090,00                                         |
| .....                              | .....        | 01/01/2007                       | 31/12/2007 | 208,00             | 12                | 2.496,00                                       | 2.496,00                                         |
| .....                              | .....        | 01/01/2007                       | 31/12/2007 | 208,00             | 12                | 2.496,00                                       | 2.496,00                                         |
| .....                              | .....        | 26/02/2007                       | 31/12/2007 | 459,00             | 10                | 1.377,00                                       | 4.590,00                                         |
| .....                              | .....        | 23/02/2007                       | 31/12/2007 | 459,00             | 10                | 4.590,00                                       | 4.590,00                                         |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ (Α)</b>                  |              |                                  |            |                    |                   | <b>17.923,00</b>                               | <b>21.136,00</b>                                 |
| .....                              | .....        | 30/11/2007                       | 31/12/2007 | 280,00             | 1                 | 280,00                                         | 280,00                                           |
| .....                              | .....        | 04/12/2007                       | 31/12/2007 | 280,00             | 1                 | 280,00                                         | 280,00                                           |
| .....                              | .....        | 26/11/2007                       | 31/12/2007 | 335,00             | 1                 | 335,00                                         | 335,00                                           |
| .....                              | .....        | 01/01/2007                       | 31/12/2007 | 330,00             | 12                | 3.960,00                                       | 3.960,00                                         |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ (Β)</b>                  |              |                                  |            |                    |                   | <b>4.855,00</b>                                | <b>4.855,00</b>                                  |

|                                                               |  |  |  |  |  |           |           |
|---------------------------------------------------------------|--|--|--|--|--|-----------|-----------|
| ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΒΑΣΕΙ<br>ΣΥΜΦΩΝΗΤΙΚΩΝ                           |  |  |  |  |  | 22.778,00 | 25.991,00 |
| ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ<br>62.04.03                                |  |  |  |  |  | 26.766,53 | 26.766,53 |
| ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΛΟΓΩ<br>ΜΗ ΥΠΑΡΞΗΣ<br>ΣΥΜΦΩΝΗΤΙΚΟΥ ΜΙΣΘΩΣΗΣ |  |  |  |  |  | 3.988,53  | 775,53    |

**Επειδή** ως προς το μέρος της λογιστικής διαφοράς του ανωτέρω λογαριασμού που αφορά το ποσό **5.120,86 € (Βλ. ανωτέρω πίνακα ΣΥΝΟΛΟ (Α) 17.923,00 ευρώ\*2/7)** ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τα 2/7 της δαπάνης σε μισθώματα λειτουργικής μίσθωσης με την λογική ότι δύο μέρες από την εβδομάδα (Σαββάτο και Κυριακή) δεν γίνεται χρήση των μεταφορικών μέσων από τους υπαλλήλους για λογαριασμό της επιχείρησης αλλά για προσωπικές ανάγκες, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται η ως άνω αιτιολογία του ελέγχου είναι αυθαίρετη καθόσον δεν τίθεται τέτοιος περιορισμός σε καμία φορολογική διάταξη και αναπόδεικτη.

**Επειδή** σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις τα μισθώματα λειτουργικής μίσθωσης εκπίπτουν στο σύνολό τους συνεπώς σε περίπτωση διαφορετικής αντιμετώπισης η φορολογούσα Αρχή φέρει το βάρος απόδειξης. Εν προκειμένω ο έλεγχος, δεν επικαλέστηκε στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται η μερική, έστω, χρησιμοποίηση των παραπάνω αυτοκινήτων για τις προσωπικές ανάγκες μετακίνησης των υπαλλήλων της προσφεύγουσας, ώστε να συμπεραίνεται ότι τα αυτοκίνητα που μισθώθηκαν χρησιμοποιούνταν για τις προσωπικές ανάγκες των υπαλλήλων (Δ.Ε.Α.1290/2011). Ως εκ τούτου ο ως άνω σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ως προς την διαγραφή της λογιστικής διαφοράς των **5.120,86 ευρώ** βασίμως προβάλλεται.

**Επειδή** ως προς το μέρος της λογιστικής διαφοράς που αφορά το ποσό των **1.942,00 € (Βλ. ανωτέρω πίνακα ΣΥΝΟΛΟ (Β) 4.855,00 ευρώ\*40%)** ο έλεγχος ισχυρίστηκε ότι το ποσό των 4.855,00 αφορά μισθώματα χρηματοδοτικής και όχι λειτουργικής μίσθωσης, για τα οποία δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση ποσοστό 40% αυτών, η προσφεύγουσα εταιρεία προς αντίκρουση αυτού ισχυρίζεται ότι σύμφωνα με τα παραρτήματα Νο 13,14 και 15 του υπ'αριθ.....αρχικού συμφωνητικού μίσθωσης (σχετ. έγγραφα 4,5,6 και 7) , των οποίων η ισχύς ανατρέχει στην ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, δεν προβλέπεται δικαίωμα προαίρεσης αγοράς στη λήξη της μίσθωσης συνεπώς τα συγκεκριμένα συμφωνητικά μισθώσεως αφορούν σε λειτουργική και όχι χρηματοδοτική μίσθωση και για τον λόγο αυτό τα αντίστοιχα μισθώματα πρέπει να εκπέσουν στο σύνολό τους.

**Επειδή** στο προσκομισθέν από 21/12/1998 συμφωνητικό μίσθωσης .....(σχετ.έγγραφο 3) μεταξύ της .....και της προσφεύγουσας εταιρείας και συγκεκριμένα στην παρ.(γ) του κεφαλαίου 10 αναφέρεται:

« Κατά την συμβατική λήξη της μισθωτικής περιόδου και εφόσον δεν έχει επέλθει Γεγονός Καταγγελίας, ο Μισθωτής δικαιούται δια δηλώσεως του απευθυνόμενης προς τον Εκμισθωτή εντός αποκλειστικής προθεσμίας 30 ημερών προ της ως άνω ημερομηνίας, να ασκήσει Δικαίωμα Προαιρέσεως (OPTION) Αγοράς το οποίο του παρέχεται με τον παρόντα όρο και να αγοράσει το μισθωμένο αυτοκίνητο έναντι του αναφερόμενου στο Παράρτημα της παρούσης Τιμήματος Εξαγοράς...».

**Επειδή** από τα προσκομισθέντα παραρτήματα Νο 13,14 και 15 του υπ'αριθ.....αρχικού συμφωνητικού μίσθωσης (σχετ. έγγραφα 4,5,6 και 7) τα οποία υπεγράφησαν την 22/01/2008 ( ημερομηνία εντός της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος) προκύπτει ότι για τα αυτοκίνητα με ..... , ..... , και .....δεν ισχύει ο όρος 10(γ) του από 21/12/1998 συμφωνητικό μίσθωσης ..... , ήτοι του δικαιώματος προαιρέσεως (OPTION) αγοράς αυτών. Ως εκ τούτου η μίσθωση για τα εν λόγω αυτοκίνητα που εμφανίζονται στο (Β) μέρος του ανωτέρω πίνακα χαρακτηρίζεται ως λειτουργική και οι δαπάνες των μισθωμάτων αυτών εκπίπτουν στο σύνολό τους και συνεπώς ποσό **358,00 ευρώ** (ως κατωτέρω πίνακας )από την λογιστική διαφορά **1.942,00 €** διαγράφεται και η εν λόγω λογιστική διαφορά προσδιορίζεται στο ποσό των **1.584,00 ευρώ (1.942,00-358,00)** .

**ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΙΣΘΩΜΕΝΩΝ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ**

| ΕΚΜΙΣΘΩΤΗΣ/ΣΥΜΦΩΝΗΤΙΚΑ ΜΙΣΘΩΣΗΣ                    | ΜΙΣΘΩΜΕΝΑ ΙΧ | ΔΙΑΡΚΕΙΑ ΜΙΣΘΩΣΗΣ |            | ΜΗΝΙΑΙΟ ΜΙΣΘΩΜΑ | ΜΗΝΕΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ ΧΡΗΣΗΣ 2007 | ΕΤΗΣΙΟ ΜΙΣΘΩΜΑ ΧΡΗΣΗΣ 2007 |
|----------------------------------------------------|--------------|-------------------|------------|-----------------|----------------------------|----------------------------|
|                                                    |              | ΑΠΟ               | ΕΩΣ        |                 |                            |                            |
| .....                                              | .....        | 30/11/2007        | 31/12/2007 | 280,00          | 1                          | 280,00                     |
| .....                                              | .....        | 04/12/2007        | 31/12/2007 | 280,00          | 1                          | 280,00                     |
| .....                                              | .....        | 26/11/2007        | 31/12/2007 | 335,00          | 1                          | 335,00                     |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ</b>                                      |              |                   |            |                 |                            | <b>895,00</b>              |
| <b>ΔΙΑΓΡΑΦΕΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ (895,00 X 40%)</b> |              |                   |            |                 |                            | <b>358,00</b>              |

**Κατόπιν αυτών εισηγούμαστε** την μερική αποδοχή της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την λογιστική διαφορά **Γ1** και συγκεκριμένα **για τον λογαριασμό 62.04.03** εισηγούμαστε την διαγραφή λογιστικών διαφορών συνολικού ποσού **8.691,86** (11.051,39-2.359,53) και παραμένουν όπως ανωτέρω αναλύονται οι λογιστικές διαφορές **2.359,53 ευρώ** (1.584,00+775,73 ευρώ) .

**Γ2. Ως προς τις λογιστικές διαφορές του λογαριασμού 64.02.99 «ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒΟΛΗΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗΣ» ποσού 29.927,66€ (29.528,00+399,66) (σελ.39-40 της οικείας έκθεσης ελέγχου)**

**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:

α) Των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία περιλαμβάνονται με την επιφύλαξη της παραγράφου 18 του παρόντος άρθρου:

.....  
.....  
.....

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** στο άρθρο 15 παρ.1 κατηγορία Δ του από 24.9./20.10.1958 του βασιλικού διατάγματος

"περί κωδικοποιήσεως εις ενιαίον κείμενον νόμου των ισχυουσών διατάξεων περί των προσόδων των Δήμων και Κοινοτήτων" (ΦΕΚ 171 Α'), ως η κατηγορία Δ αντικαταστάθηκε στο σύνολό της από το άρθρο 9 παρ.6 του ν.2880/2001 ορίζονται τα εξής :

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

"Κατηγορία Δ΄

α. Για διαφημίσεις που γίνονται με ημερολόγια, δώρα, έντυπα, κάθε είδους παραστάσεις ή λέξεις σε αυτοκόλλητα ή είδη με διαφημιστικές παραστάσεις ή λέξεις ή με άλλο παρόμοιο τρόπο, καθώς και για διαφημίσεις που γίνονται από τον αέρα με οποιονδήποτε τρόπο, το τέλος ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί της δαπάνης διαφήμισης.

Τα ένθετα διαφημιστικά φυλλάδια, που διανέμονται μαζί με τις εφημερίδες και τα περιοδικά, υπόκεινται στο ανωτέρω τέλος διαφήμισης.

β. Η προβολή προϊόντων σε χώρους καταστημάτων, που γίνεται είτε με την τοποθέτηση τους σε ειδικά σημεία εντός του καταστήματος είτε με έντυπα, δώρα, επιγραφές κάθε είδους είτε με άλλο παρόμοιο τρόπο, θεωρείται διαφήμιση και υπόκειται σε τέλος διαφήμισης, βάσει των εκδιδομένων από τα καταστήματα τιμολογίων παροχής υπηρεσιών.

Το τέλος υπολογίζεται με συντελεστή 2% επί της διαφημιστικής δαπάνης που καταβάλλεται για τις πράξεις αυτές.

Προβολή προϊόντων που εντάσσεται στην παραπάνω έννοια της διαφήμισης συνιστούν οι εξής ενέργειες:

- η ενοικίαση χώρων σε ειδικά ράφια,
- η τοποθέτηση προϊόντων σε ειδικές προθήκες ή περίπτερα,
- η διανομή δοκιμαστικών προϊόντων,
- εκδηλώσεις - εκπλήξεις ("Happenings") στους χώρους του καταστήματος.

γ. Η απόδοση του τέλους, για όλες τις ενέργειες της κατηγορίας αυτής, γίνεται πάντοτε από τον διαφημιζόμενο, μέχρι τη λήξη προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Η καταβολή πραγματοποιείται σε οποιοδήποτε γραφείο του Ταμείου Παρακαταθηκών και Δανείων λειτουργεί σε Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.) και αποδεικνύεται με την παροχή ανάλογου παραστατικού στοιχείου (διπλότυπου). Το σύνολο των ποσών που εισπράττονται αποτελεί πόρο ειδικού λογαριασμού, που τηρείται στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων και αποδίδεται στους δήμους και κοινότητες....».

**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 συνυφάνεται, 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 ρυθμίσεις<sup>2</sup>, 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 περίπτωση 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. Οι ενέργειες προβολής προϊόντων σε χώρους καταστημάτων (ενέργειες προώθησης πωλήσεων) που παρουσιάζουν συνάφεια με τις προαναφερθείσες πράξεις της παρ.Α. καθώς και με τις ακόλουθες μεθόδους προβολής :

- Ανάρτηση επιγραφών κάθε είδους στο χώρο του καταστήματος

- Τοποθέτηση προϊόντων σε ειδικά σημεία εντός του καταστήματος, σε ειδικές προθήκες ή περίπτερα

- Ενοικίαση χώρων σε ειδικά ράφια

- Διανομή δοκιμαστικών προϊόντων

- Εκδηλώσεις – εκπλήξεις (“Happenings”) στους χώρους του καταστήματος.

Γενικότερα οι ενέργειες προβολής προϊόντων που διενεργούνται στους χώρους καταστημάτων υπόκεινται σε τέλος διαφήμισης, εφόσον παρουσιάζουν συνάφεια με τις ανωτέρω μεθόδους καθώς και με τη λειτουργία του καταστήματος, επιδιώκοντας τη μετάδοση «διαφημιστικού» μηνύματος στο κοινό που προσέρχεται για την πραγματοποίηση συναλλαγών. Ως κατάστημα νοείται ο χώρος όπου ασκείται εμπορική δραστηριότητα, κατά τις διατάξεις του Εμπορικού Νόμου (Ε.Ν).

Γ. Οι διαφημίσεις που γίνονται από τον αέρα, με οποιονδήποτε τρόπο

Εξαιρούνται από το τέλος διαφήμισης, οι διαφημίσεις που γίνονται στις εφημερίδες, στα περιοδικά, στο ραδιόφωνο και στην τηλεόραση (άρθρο 5, παρ.2 του ν.1900/1990, Φ.Ε.Κ 125 Α'). Ως διαφημίσεις που γίνονται στις εφημερίδες και στα περιοδικά νοούνται εκείνες που είναι τυπογραφικά ενσωματωμένες στα μέσα αυτά, με την έννοια ότι αποτελούν αναπόσπαστο στοιχείο της έντυπης ύλης τους.

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** εν προκειμένω ο έλεγχος από τον ως άνω λογαριασμό δεν αναγνώρισε δαπάνες συνολικού ποσού **30.380,44 ευρώ** (ως αναλυτική κατάσταση τιμολογίων σελ.38-42 οικείας έκθεσης) οι οποίες βάσει των σχετικών δικαιολογητικών που τέθηκαν στην διάθεσή του , κατηγοριοποιήθηκαν από τον έλεγχο ως εξής :

α)δαπάνες ύψους **452,78 ευρώ** οι οποίες αφορούν δαπάνες για αγορά δώρων τα οποία δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο για έκπτωση αφενός διότι τα χορηγούμενα δώρα δεν φέρουν την επωνυμία της επιχείρησης και αφετέρου υπερβαίνουν σε αξία τα 15 € το κάθε δώρο ξεχωριστά.

β)δαπάνες ύψους **399,66 ευρώ** οι οποίες αφορούν δαπάνες που καταβλήθηκαν για συμμετοχή σε δείπνο στελέχους της επιχείρησης. Οι εν λόγω δαπάνες δεν αναγνωρίζονται από τον έλεγχο για έκπτωση καθόσον καταβλήθηκαν από ελευθεριότητα της επιχείρησης.

γ)δαπάνες ύψους **29.528,00 ευρώ** οι οποίες αφορούν σε δαπάνες προβολής και διαφήμισης και κυρίως αφορούν δαπάνες σε διαφημιστική προβολή σε συνέδριο, σε διαφημιστικά δώρα, διαφημιστικά στυλό, έντυπα και πόστερ για τα οποία δεν επεδείχθησαν στον έλεγχο τα τριπλότυπα καταβολής του προβλεπόμενου τέλους διαφήμισης.

**Επειδή** η προσφεύγουσα με την υπό κρίση προσφυγή ισχυρίζεται ότι από τον εν λόγω λογαριασμό η δαπάνη ποσού **20.000,00 ευρώ (σχετ. έγγραφο 8)** που αφορούσε στη συμμετοχή της προσφεύγουσας εταιρείας σε συνέδριο στην Αθήνα (Ξενοδοχείο ..... ) με θέμα την απασχόληση είναι παραγωγική καθόσον το θέμα του συνεδρίου είναι απόλυτα συναφές με την δραστηριότητά της και δεν υπόκειται σε τέλος διαφήμισης διότι η ενέργεια αυτή δεν εμπίπτει στις περιπτώσεις που προβλέπονται άρθρο 15 του Β.Δ. της 24.9.195. Ως εκ τούτου η εν λόγω δαπάνη πρέπει να αναγνωρισθεί φορολογικά.

**Επειδή** από το προσκομισθέν υπ' αριθμ.....τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, εκδοθέν από το .....ΑΦΜ ....., του οποίου η αιτιολογία αναφέρει: «*ΔΙΑΦΗΜΙΣΤΙΚΗ ΠΡΟΒΟΛΗ ΣΤΗΝ ΗΜΕΡΙΔΑ ΜΕ ΘΕΜΑ: «ΔΙΑΘΡΩΤΙΚΗ ΑΝΕΡΓΕΙΑ-ΤΑΣΕΙΣ ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗΣ.ΕΙΝΑΙ ΤΟ FLEXICURITY Η ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΑΠΑΝΤΗΣΗ?» ΠΟΥ ΕΓΙΝΕ 11/06/2007 ΣΤΟ ΞΕΝΟΔ..... ΑΘΗΝΩΝ*» προκύπτει σαφώς ότι η δαπάνη αφορά διαφημιστική προβολή και όχι δαπάνη συμμετοχής σε συνέδριο. Ως εκ τούτου βάσει των προαναφερθέντων η εν λόγω δαπάνη υπόκειται στο προβλεπόμενο τέλος διαφήμισης και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή** η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση προσφυγή ισχυρίζεται ότι από τον εν λόγω λογαριασμό δαπάνες ύψους **240,00 €** και **159,66 €** που αφορούν σε συμμετοχή στελεχών της προσφεύγουσας εταιρείας σε εκδηλώσεις που οργανώθηκαν από το ..... στο οποίο η προσφεύγουσα είναι μέλος (**σχετ. έγγραφα 9,10**) συνιστούν παραγωγικές δαπάνες, δεν υπόκεινται σε τέλος διαφήμισης και συνεπώς εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης ως γενικά έξοδα διαχείρισης.

**Επειδή** από τα προσκομισθέντα υπ' αριθμ.....και .....τιμολόγια παροχής υπηρεσιών εκδοθέντα από το ..... , ΑΦΜ ....., των οποίων η αιτιολογία αναφέρει αντίστοιχα «Συμμετοχή BBQ 12.09.2007» και «Συμμετοχή δείπνο 06.12.2007», δεν προκύπτει το πρόσωπο το οποίο συμμετείχε και η σχέση αυτού με την προσφεύγουσα εταιρεία προκειμένου να συσχετισθεί η εν λόγω δαπάνη με την δραστηριότητά της. Ως εκ τούτου δεν αποδεικνύεται η παραγωγικότητα της εν λόγω δαπάνης.

(σχετικό έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών 1078820/1526/Α0012/29.8.2007)

**Επειδή** από τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν προκύπτει ότι οι δαπάνες ύψους 240,00 € και 159,66 € οι οποίες αντιστοιχούν στα υπ' αριθμ.....και .....τιμολόγια παροχής υπηρεσιών εκδοθέντα από το ....., ΑΦΜ ....., έχουν εκ παραδρομής ληφθεί υπόψη ως λογιστική διαφορά δύο φορές, ήτοι συμπεριλαμβάνονται στην κατάσταση λογιστικών διαφορών συνολικού ποσού 399,66 ευρώ (σελίδα 39 οικείας έκθεσης ελέγχου) και στην κατάσταση λογιστικών διαφορών 29.528,00 ευρώ (σελίδα 40 οικείας έκθεσης ελέγχου) του ίδιου λογαριασμού. Ως εκ τούτου από το σύνολο των λογιστικών διαφορών του εν λόγω λογαριασμού διαγράφεται το ποσό των **399,66 ευρώ**.

**Επειδή** η προσφεύγουσα εταιρεία για τον εν λόγω λογαριασμό και για δαπάνες συνολικού ύψους **2.630,00 ευρώ** προσκόμισε το υπ' αριθμ.....Δελτίο Αποστολής-Τιμολόγιο και το

υπ' αριθμ.....Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών , εκδοθέντων από την διαφημιστική εταιρεία ".....", ΑΦΜ ....., (**σχετ. έγγραφα 11,12**), για τα οποία ισχυρίζεται ότι αφορούν σε έκδοση εντύπων/οδηγιών και καρτών εργασίας που μοιράζονται στους υποψηφίους που επισκέπτονται τα γραφεία της και συνεπώς δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής τέλους διαφήμισης ως εκ τούτου αναγνωρίζονται ως εκπεστέες δαπάνες.

**Επειδή** από τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά δαπανών προκύπτει ότι η εταιρεία προμηθεύτηκε έντυπα και κάρτες που έχουν την ένδειξη που υποδηλώνει την ταυτότητα της επιχείρησης.

**Επειδή** τα εν λόγω έντυπα και κάρτες που δόθηκαν στους υποψηφίους θεωρούνται διαφημιστικά δώρα (Εγκύκλιος 76/13-12-2007 του Υπουργείου Εσωτερικών με σχετική αναφορά στην ΣΤΕ 888/1991 και ΝΣΚ 319/2007) η δαπάνη για την προμήθεια αυτών υπόκειται στο προβλεπόμενο τέλος διαφήμισης και η μη καταβολή αυτού συνεπάγεται και την μη αναγνώρισής της βάσει του άρθρου 31 παρ.1 (ιε) του ν.2238/1994.

**Επειδή** επίσης η προσφεύγουσα εταιρεία για τον εν λόγω λογαριασμό και για δαπάνες συνολικού ύψους **2.528,00 ευρώ** προσκόμισε το υπ' αριθμ.....Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών και το υπ' αριθμ.....Τιμολόγιο Πώλησης Αγαθών με το υπ' αριθμ.....σχετικό Δελτίο Αποστολής, εκδοθέντων από την διαφημιστική εταιρεία ".....", ΑΦΜ ....., (**σχετ. έγγραφα 13,14**) για τα οποία ισχυρίζεται ότι αφορούν σε αφίσες/banner/poster με το λογότυπό της τα οποία χρησιμοποιήθηκαν σε εσωτερικούς χώρους της επιχείρησης με μοναδικό σκοπό να υποδηλώνουν την ύπαρξη της επιχείρησης χωρίς να έχουν οποιοδήποτε διαφημιστικό περιεχόμενο.

**Επειδή** από τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά προκύπτει ότι η δαπάνη που κατέβαλε η προσφεύγουσα εταιρεία στην διαφημιστική εταιρεία προκειμένου να κατασκευαστούν αφίσες/banner/poster με ένδειξη την επωνυμία της σκοπό έχουν την προβολή αυτής (ανεξαρτήτως χώρου που χρησιμοποιούνται) και ως εκ τούτου εμπίπτουν σε επιβολή τέλους, γεγονός που διευκρινίζεται με την γνωμοδότηση 319/2007 του ΝΣΚ (παρ.Α) η οποία εμπεριέχεται στην προαναφερθείσα Εγκύκλιο 76/13-12-2007 του Υπουργείου Εσωτερικών. Ως εκ τούτου οι εν λόγω δαπάνες υπόκεινται σε τέλος διαφήμισης και ορθώς δεν αναγνωρίστηκαν εξαιτίας της μη καταβολής του τέλους αυτού.

**Κατόπιν αυτών εισηγούμαστε** την μερική αποδοχή της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την λογιστική διαφορά **Γ2** και συγκεκριμένα εισηγούμαστε την διαγραφή λογιστικών διαφορών συνολικού ποσού **399,66 ευρώ** ενώ ως προς τα λοιπά εξακολουθούν να ισχύουν οι λογιστικές διαφορές που διαπίστωσε ο έλεγχος .

**Γ3. Ως προς τις λογιστικές διαφορές των λογαριασμών :**

**64.01.00: «ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΕΙΔΙΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ» ποσού 497,39 ευρώ**

**64.01.01: «ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΕΙΔΙΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ» ποσού 1.331,62 ευρώ**

**(σελ.35-36 της οικείας έκθεσης ελέγχου)**

**Επειδή** στο , άρθρο 31, παρ.1, περ.(σ) 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:

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** εν προκειμένω βάσει των στοιχείων που τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου , ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τις δαπάνες των ανωτέρω λογαριασμών όπως αναλυτικά αναγράφονται στις σελίδες 35 και 36 της οικείας έκθεσης ελέγχου καθόσον κατέστη αδύνατος ο έλεγχος της παραγωγικότητας της δαπάνης.

**Επειδή** η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπο κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι οι δαπάνες πραγματοποιήθηκαν από υπαλλήλους και διευθυντικά στελέχη της στα πλαίσια των επαγγελματικών τους υποχρεώσεων. Προς τούτο προσκόμισε τα δικαιολογητικά δαπανών (σχετ. έγγραφα 15-18) καθώς και αντίγραφα συμβάσεων εργασίας των εν λόγω προσώπων (σχετ. έγγραφα 19-22).

**Επειδή** από τα προσκομισθέντα στοιχεία, τα οποία είχαν τεθεί και στην διάθεση του ελέγχου δεν αποδεικνύεται ο σκοπός του κάθε ταξιδιού και η συσχέτιση αυτού με την δραστηριότητα της επιχείρησης (π.χ. πραγματοποίηση συμφωνίας , συμμετοχή διευθυντών σε συνέδριο ή σε έκθεση, κλπ.).Ως εκ τούτου σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 31 παρ.(σ) οι εν λόγω δαπάνες δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση.

**Κατόπιν αυτών εισηγούμαστε** την απόρριψη της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την λογιστική διαφορά **Γ3 στους λογαριασμούς 64.01.00: «ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΕΙΔΙΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ» ποσού 497,39 ευρώ και 64.01.01: «ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΕΙΔΙΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ» ποσού 1.331,62 ευρώ**

**Ως προς τις λογιστικές διαφορές:**

**Γ4. του λογαριασμού 64.00.01 «ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΜΕ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ ΤΡΙΤΩΝ» ποσού 2.520,54€**

**(σελ.29 της οικείας έκθεσης ελέγχου) και**

**Γ5.του λογαριασμού 64.08.00 «ΥΛΙΚΑ ΑΜΕΣΗΣ ΑΝΑΛΩΣΗΣ» ποσού 2.977,47€**

**(σελ.43 της οικείας έκθεσης ελέγχου)**

**Γ6. των λογαριασμών :**

**64.98.98: «ΛΟΙΠΑ ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ» ποσού 1.114,36 ευρώ**

**64.98.99: «ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ» ποσού 1.068,20 ευρώ**

**(σελ.50,56 της οικείας έκθεσης ελέγχου)**

**Επειδή** σύμφωνα με το 1078820/1526/Α0012/29-08-2007 του Υπουργείου Οικονομικών αναφέρεται :

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., μεταξύ άλλων δαπανών εκπίπτουν και τα γενικά έξοδα διαχείρισης.
2. Κατά την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων, έχει γίνει παγίως δεκτό από τη διοικητική και δικαστηριακή νομολογία ότι, ως γενικό έξοδο διαχείρισης νοείται κάθε παραγωγική δαπάνη, εφόσον αυτή ενεργείται μέσα στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της επιχείρησης και συμβάλλει στην καλύτερη απόδοση αυτής και στη δημιουργία ή διατήρηση κέρδους.
3. Από τη διατύπωση της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., η οποία αναφέρει ότι στα γενικά έξοδα διαχείρισης προκύπτει ότι οι περιγραφόμενες σε αυτήν κατηγορίες δαπανών είναι ενδεικτικές και επομένως θα μπορούσε να συμπεριληφθούν στα γενικά έξοδα διαχείρισης και οι δαπάνες που αναφέρονται στο έγγραφό σας (ενοίκια, έξοδα μετακίνησης, ΔΕΚΟ κ.τ.λ.).
4. Περαιτέρω για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. θα πρέπει να υπάρχουν αθροιστικά (να συντρέχουν όλες μαζί) οι εξής προϋποθέσεις:
  - α) Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική.
  - β) Η δαπάνη να είναι παραγωγική δηλαδή να συμβάλλει 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...».

**Επειδή** σύμφωνα με την ΠΟΛ 1005/2005 εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα τα Έξοδα μεταφοράς προσωπικού με μεταφορικά μέσα τρίτων (μισθωμένα λεωφορεία)( ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ. 1, περ.α').

**Επειδή** εν προκειμένω βάσει των στοιχείων που τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου , ο έλεγχος αναφέρει ότι στον λογαριασμό καταχωρήθηκαν δαπάνες (όπως αναλυτικά αναγράφονται στις σελίδες 29 και 31 της οικείας έκθεσης ελέγχου) που αφορούν σε βενζίνες ιδιωτικών μεταφορικών μέσων, ταξί, διόδια κ.α., για τα οποία δεν προκύπτει ότι πραγματοποιήθηκαν για τις ανάγκες της επιχείρησης.

**Επειδή** η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπο κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι οι δαπάνες πραγματοποιήθηκαν από υπαλλήλους διευθυντές και «consults» οι οποίοι μετακινήθηκαν για υπηρεσιακούς σκοπούς. Προς τούτο προσκόμισε τα δικαιολογητικά δαπανών (σχετ. έγγραφα 23-87) καθώς και αντίγραφα συμβάσεων εργασίας των εν λόγω προσώπων (σχετ. έγγραφα 19-22 και 88-91).

**Επειδή** από τα προσκομισθέντα στοιχεία, τα οποία είχαν τεθεί και στην διάθεση του ελέγχου δεν αποδεικνύεται η συσχέτιση των παραστατικών δαπανών με την επιχείρηση και στις περιπτώσεις που αναφέρονται ονοματεπώνυμα ατόμων που μετακινήθηκαν δεν αποδεικνύεται ένα αυτό έγινε στα πλαίσια των επαγγελματικών τους υποχρεώσεων. Ως εκ τούτου ορθώς δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο ως εκπεστές δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα καθόσον δεν καλύπτουν τις προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 31 παρ.1 του ν.2238/1994.

**Επειδή** ως προς τις ως άνω λογιστικές διαφορές των λογαριασμών 64.08 «Υλικά άμεσης ανάλωσης» και 64.98 «Διάφορα έξοδα» οι οποίες αναλυτικά αναφέρονται στην σελ.43-49 και 56 της οικείας έκθεσης ελέγχου , ο έλεγχος δεν τις αναγνώρισε καθόσον αφορούν αγορές τροφίμων , αναψυκτικών, ποτών , βάζων , αγορές λουλουδιών καθόσον δεν προκύπτουν τα πρόσωπα στα οποία διατέθηκαν και η σχέση αυτών με την επιχείρηση. Ως εκ τούτου χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο ως ελευθεριότητες της επιχείρησης και αμφισβητείται η παραγωγικότητα αυτών.

**Επειδή** η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση προσφυγή ισχυρίζεται ότι οι εν λόγω δαπάνες συνδέονται άμεσα με την δραστηριότητα της επιχείρησης και συμβάλλουν στην απόκτηση εισοδήματός της και στη διερεύνηση των εργασιών της .

**Επειδή** η κρίση και οι διαπιστώσεις του πρωτογενούς ελέγχου είναι πλήρως και βασίμως αιτιολογημένες, στηριζόμενες στην διατάξεις του άρθρου 31 παρ.1 και 20 του ν.2238/1994 .

**Κατόπιν αυτών εισηγούμαστε** την απόρριψη της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά τις ως άνω λογιστικές διαφορές Γ4, Γ5 ΚΑΙ Γ6 και συγκεκριμένα των λογαριασμών **64.00.01 «ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΜΕ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ ΤΡΙΤΩΝ» ποσού 2.520,54€ ,64.08.00 «ΥΛΙΚΑ ΑΜΕΣΗΣ ΑΝΑΛΩΣΗΣ» ποσού 2.977,47€ , 64.98.98: «ΛΟΙΠΑ ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ» ποσού 1.114,36 ευρώ και 64.98.99: «ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ» ποσού 1.068,20 ευρώ.**

**Γ7.Ως προς τις λογιστικές διαφορές του λογαριασμού 60.02.99 «ΛΟΙΠΕΣ ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ» ποσού 16.606,00 €**

**(σελ.26 της οικείας έκθεσης ελέγχου)**

**Επειδή** στην παρ.1(αα) 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:

α) Των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία περιλαμβάνονται με την επιφύλαξη της παραγράφου 18 του παρόντος άρθρου:

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

**Επειδή** προβλέπεται η έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων των παροχών σε είδος ή σε χρήμα που παρέχουν σε εργαζομένους τους για την επιβράβευση της απόδοσής τους, με την προϋπόθεση ότι για τις παροχές αυτές έχουν καταβληθεί οι αναλογούσες ασφαλιστικές εισφορές.

Συνεπώς, τα ποσά που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις στους εργαζομένους με τη μορφή bonus, πριμ παραγωγικότητας και άλλες αμοιβές για την επιβράβευση της απόδοσής τους αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.(ΠΟΛ.1036/2.3.2006)

**Επειδή** εν προκειμένω ο έλεγχος δεν αναγνώρισε το ως άνω ποσό δαπανών του εν λόγω λογαριασμού που αφορούσε ψυχαγωγικό ταξίδι του προσωπικού της επιχείρησης στο Παρίσι στα

πλαίσια επιβράβευσης για την απόδοσή του καθόσον χαρακτηρίσθηκε ελευθεριότητα της επιχείρησης και για δεν καταβλήθηκαν για αυτό οι αναλογούσες ασφαλιστικές εισφορές δεδομένου ότι η εν λόγω παροχή δεν απαλλάσσεται των εισφορών(άρθρο 17 παρ.1.περ.α του Καν.Ασφ.ΙΚΑ).

**Επειδή** η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η εν λόγω δαπάνη απέβλεπε στην αύξηση του ζήλου και της αποδοτικότητας των υπαλλήλων και επομένως στην δική της ωφέλεια ως εκ τούτου είναι απολύτως παραγωγική

**Επειδή** από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει η καταβολή των αναλογουσών ασφαλιστικών εισφορών για την εν λόγω παροχή στους υπαλλήλους , δεν προβλέπεται η αναγνώριση προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της δαπάνης αυτής σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ.1αα και τις σχετικές ερμηνευτικές εγκυκλίους.

**Κατόπιν αυτών εισηγούμαστε** την απόρριψη της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την λογιστική διαφορά Γ7 του λογαριασμού 60.02.99 «ΛΟΙΠΕΣ ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ» ποσού 16.606,00 €.

#### Ως προς τις λογιστικές διαφορές:

##### **Γ8. των λογαριασμών:**

**62.98.00: «ΦΩΤΙΣΜΟΣ» ποσού 1.505,46 ευρώ**

**63.04.00: «ΤΕΛΗ ΚΑΘΑΡΙΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ ΦΩΤΙΣΜΟΥ» ποσού 591,63 ευρώ**

(σελ.32,34 της οικείας έκθεσης ελέγχου)

##### **Γ9. του λογαριασμού 62.98.02 «ΥΔΡΕΥΣΗ» ποσού 77,14€**

(σελ.33 της οικείας έκθεσης ελέγχου)

**Επειδή** ως προς τους ανωτέρω λογαριασμούς ο έλεγχος διαπίστωσε ότι αφορούν την προηγούμενη χρήση 2006 και σύμφωνα με την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής.

**Επειδή** η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση προσφυγή ισχυρίζεται ότι μέρος των δαπανών αυτών ανάγεται σε διάστημα της χρήσης 2007 και συνεπώς ως προς το διάστημα αυτό είναι εκπεστέες (σχετ. έγγραφα 92-96).

**Επειδή** από τα προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτει ότι μέρος των δαπανών ανάγεται στην χρήση 2006. Ως εκ τούτου ο επιμερισμός των δαπανών γίνεται ως εξής:

| ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ            | ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ      | ΠΕΡΙΟΔΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ  | ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΔΑΠΑΝΗ | ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΧΡΗΣΗΣ 2006 | ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΧΡΗΣΗΣ 2007 |
|------------------------|-----------------|-----------------------|-----------------|-------------------------|-------------------------|
| 62.98.00.4009          | ΔΕΗ 20009393    | 8/11/2006-09/01/2007  | 180,96          | 154,69                  | 26,27                   |
| 62.98.00.0009          | ΔΕΗ01229138     | 12/12/2006-17/01/2007 | 193,21          | 101,97                  | 91,24                   |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ 62.98.00</b> |                 |                       | <b>374,17</b>   | <b>256,66</b>           | <b>117,51</b>           |
| 63.04.00.4000          | ΔΕΗ 20009393    | 8/11/2006-09/01/2007  | 87,75           | 75,01                   | 12,74                   |
| 63.04.00.1000          | ΔΕΗ01229138     | 12/12/2006-17/01/2007 | 92,40           | 48,77                   | 43,63                   |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ 63.04.00</b> |                 |                       | <b>180,15</b>   | <b>123,78</b>           | <b>56,37</b>            |
| 62.98.02.1019          | ΕΥΔΑΠ Α98Τ24256 | 04/10/2006-15/01/2007 | 3,7             | 3,16                    | 0,54                    |
| 62.98.02.1009          | ΕΥΔΑΠ Α98Τ24256 | 04/10/2006-15/01/2007 | 3,12            | 2,67                    | 0,45                    |
| 62.98.02.1000          | ΕΥΔΑΠ Α98Τ24256 | 04/10/2006-15/01/2007 | 0,19            | 0,16                    | 0,03                    |

|                        |                 |                       |             |              |             |
|------------------------|-----------------|-----------------------|-------------|--------------|-------------|
| 62.98.02.0019          | ΕΥΔΑΠ Α98Τ24286 | 04/10/2006-15/01/2007 | 3,42        | 2,92         | 0,50        |
| 62.98.02.0009          | ΕΥΔΑΠ Α98Τ24286 | 04/10/2006-15/01/2007 | 2,65        | 2,26         | 0,39        |
| 62.98.02.0000          | ΕΥΔΑΠ Α98Τ24286 | 04/10/2006-15/01/2007 | 0,04        | 0,03         | 0,01        |
| 62.98.02.0019          | ΕΥΔΑΠ Α98Τ24165 | 04/10/2006-15/01/2007 | 17,26       | 14,75        | 2,51        |
| 62.98.02.0009          | ΕΥΔΑΠ Α98Τ24165 | 04/10/2006-15/01/2007 | 23,71       | 20,26        | 3,45        |
| 62.98.02.0000          | ΕΥΔΑΠ Α98Τ24165 | 04/10/2006-15/01/2007 | 0,61        | 0,52         | 0,09        |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ 62.98.02</b> |                 |                       | <b>54,7</b> | <b>46,73</b> | <b>7,97</b> |

**Κατόπιν αυτών εισηγούμαστε** την μερική αποδοχή της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά τις λογιστικές διαφορές **Γ8** και συγκεκριμένα **για τον λογαριασμό 62.98.00** εισηγούμαστε την διαγραφή λογιστικών διαφορών συνολικού ποσού **117,51ευρώ** , **για τον λογαριασμό 63.04.00** την διαγραφή ποσού **56,37** ευρώ και **για τον λογαριασμό 62.98.02** την διαγραφή ποσού **7,97** ευρώ .

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την μερική αποδοχή της με αριθ. πρωτ. ....../..... ενδικοφανούς προσφυγής, της εταιρείας ....., με ΑΦΜ ....., με την αναγνώριση προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπανών συνολικού ποσού **9.273,37, €** την απόρριψη προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπανών συνολικού ποσού **225.575,62 €** και την απόρριψη της φορολογικής αναμόρφωσης των δαπανών της περαιωθείσας χρήσης 2006 συνολικού ποσού **48.559,11€** .

#### **Τελικές λογιστικές διαφορές με βάση την παρούσα απόφαση:**

Κατόπιν αυτών αποφασίζουμε όπως οι συνολικά καταλογιζόμενες λογιστικές διαφορές επαναπροσδιοριστούν ως ακολούθως:

| A/A       | Αρ. Λογ. | Περιγραφή                                            | Λογιστικές διαφορές βάσει Ελέγχου | Λογιστικές διαφορές που διαγράφονται με την παρούσα απόφαση | Λογιστικές διαφορές βάσει παρούσας απόφασης |
|-----------|----------|------------------------------------------------------|-----------------------------------|-------------------------------------------------------------|---------------------------------------------|
|           | 60.02.03 | ΕΞΟΔΑ ΨΥΧΑΓΩΓΙΑΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ                          | 207                               |                                                             | 207                                         |
|           | 60.02.04 | ΕΞΟΔΑ ΕΠΙΜΟΡΦΩΣΗΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ                         | 361,66                            |                                                             | 361,66                                      |
| <b>Γ7</b> | 60.02.99 | ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ             | 20.509,00                         | 0,00                                                        | 20.509,00                                   |
|           | 62.03.00 | ΤΗΛΕΦΩΝΙΚΑ-ΤΗΛΕΓΡΑΦΙΚΑ                               | 1.500,00                          |                                                             | 1.500,00                                    |
|           | 62.03.04 | ΕΞΟΔΑ ΚΙΝΗΤΗΣ ΤΗΛΕΦΩΝΙΑΣ                             | 12.834,94                         |                                                             | 12.834,94                                   |
| <b>Γ1</b> | 62.04.03 | ΕΝΟΙΚΙΑ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ                                  | 11.051,39                         | 8.691,86                                                    | 2.359,53                                    |
| <b>Γ1</b> | 62.07.03 | ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ ΚΑΙ ΣΥΝΤΗΡΗΣΕΙΣ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ          | 202,50                            |                                                             | 202,50                                      |
| <b>Γ1</b> | 64.00.00 | ΕΞΟΔΑ ΚΙΝΗΣΗΣ ΙΔ.ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ                   | 4.131,84                          |                                                             | 4131,84                                     |
| <b>Γ4</b> | 64.00.01 | ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΜΕ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ ΤΡΙΤΩΝ | 2.520,54                          |                                                             | 2.520,54                                    |
| <b>Γ8</b> | 62.98.00 | ΦΩΤΙΣΜΟΣ                                             | 1.505,46                          | 117,51                                                      | 1.387,95                                    |
| <b>Γ9</b> | 62.98.02 | ΥΔΡΕΥΣΗ                                              | 77,14                             | 7,97                                                        | 69,17                                       |
| <b>Γ8</b> | 63.04.00 | ΤΕΛΗ ΚΑΘΑΡΙΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ ΦΩΤΙΣΜΟΥ                       | 591,63                            | 56,37                                                       | 535,26                                      |
| <b>Γ3</b> | 64.01.00 | ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ                            | 497,39                            |                                                             | 497,39                                      |
| <b>Γ3</b> | 64.01.01 | ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ                            | 1.331,62                          |                                                             | 1.331,62                                    |
|           | 64.02.06 | ΕΞΟΔΑ ΥΠΟΔΟΧΗΣ ΚΑΙ ΦΙΛΟΞΕΝΙΑΣ                        | 375,31                            |                                                             | 375,31                                      |

|                      |                                   |                                                                                                                                       |                   |                 |                   |
|----------------------|-----------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|-----------------|-------------------|
| <b>Γ2</b>            | 64.02.99                          | ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒΟΛΗΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗΣ                                                                                                 | 30.380,44         | 399,66          | 29.980,78         |
| <b>Γ5</b>            | 64.08.00                          | ΥΛΙΚΑ ΑΜΕΣΗΣ ΑΝΑΛΩΣΗΣ                                                                                                                 | 2.977,47          |                 | 2.977,47          |
| <b>Γ6</b>            | 64.98.98                          | ΛΟΙΠΑ ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ                                                                                                                   | 4.727,94          |                 | 4.727,94          |
| <b>Γ6</b>            | 64.98.99                          | ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ                                                                                                                         | 7.065,32          |                 | 7.065,32          |
|                      | 66.05.10                          | ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΞ.ΙΔΡΥΣΗΣ & ΠΡ.ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ-ΚΕΝΤΡΙΚΟ                                                                                      | 402,49            |                 | 402,49            |
|                      | 66.05.13                          | ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΞΟΔΩΝ ΑΥΞΗΣΗΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ                                                                                                   | 4.116,39          |                 | 4.116,39          |
|                      | 66.01.07                          | ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΚΤ.ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ ΤΡΙΤΩΝ                                                                                         | 295,52            |                 | 295,52            |
| <b>Γ</b>             | <b>ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ</b> |                                                                                                                                       | <b>107.662,99</b> | <b>9.273,37</b> | <b>98.389,62</b>  |
| <b>A</b>             | <b>Πλέον</b>                      | (Α) ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΑΜΟΙΒΕΣ ΓΙΑ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΑΠΟ ΑΛΛΟΔΑΠΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΤΟΥ ΟΜΙΛΟΥ ..... ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΠΡΑΚΤΙΚΟΥ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ Νο ..... | 127.186,00        |                 | 127.186,00        |
|                      |                                   | <b>ΣΥΝΟΛΟ</b>                                                                                                                         | <b>234.848,99</b> | <b>9.273,37</b> | <b>225.575,62</b> |
| <b>B</b>             | <b>Πλέον</b>                      | (Β) ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΛΟΓΩ ΑΠΟΡΡΙΨΗΣ ΑΡΝΗΤΙΚΩΝ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΕΩΝ ΠΡΟΒΛΉΨΕΩΝ ΠΟΥ ΕΙΧΑΝ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΘΕΙ ΚΑΙ ΑΝΑΜΟΡΦΩΘΕΙ ΣΤΗ ΧΡΗΣΗ 2006                | 48.559,11         |                 | 48.559,11         |
| <b>ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ</b> |                                   |                                                                                                                                       | <b>283.408,10</b> | <b>9.273,37</b> | <b>274.134,73</b> |

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

**Οικ. έτος 2008 (Χρήση 2007)**

|                                                               |                   |
|---------------------------------------------------------------|-------------------|
| Ζημίες βάσει δήλωσης                                          | 117.016,96        |
| Μη αναγνωρισθείσα Φορολογική αναμόρφωση από τον έλεγχο        | 48.559,11         |
| Υπόλοιπο Ζημίας                                               | 68.457,85         |
| Λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου                             | 234.848,99        |
| <b>Κέρδη βάσει ελέγχου</b>                                    | <b>166.391,14</b> |
| <b>Ζημία παρελθουσών χρήσεων</b>                              | <b>111.973,45</b> |
| <b>Φορολογητέα κέρδη βάσει του ελέγχου</b>                    | <b>54.417,69</b>  |
| Μείον λογιστικές διαφορές διαγραφείσες με την παρούσα απόφαση | 9.273,37          |
| <b>Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης</b>          | <b>45.144,32</b>  |

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :**

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

**Οικονομικό έτος 2008 (χρήση 2007)**

|                                                            |           |
|------------------------------------------------------------|-----------|
| Διαφορά φόρου εισοδήματος βάσει ελέγχου                    | 13.604,42 |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% (ως η οριστική πράξη | 16.325,30 |

|                                                                     |                  |
|---------------------------------------------------------------------|------------------|
| διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος).                       |                  |
| Συνολικό ποσό φόρου βάσει ελέγχου                                   | 29.929,72        |
| Διαφορά φόρου βάσει της παρούσας απόφασης                           | 11.286,08        |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%) βάσει της παρούσας απόφασης | 13.543,30        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>                                          | <b>24.829,38</b> |

(Υπολογισμός φόρου ως συνημμένη κατάσταση)

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).