



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 28-01-2019

Αριθμ. Αποφ.: 247

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ.Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Την με ημερομηνία **28-09-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας με την επωνυμία «.» **με ΑΦΜ. ...**, με διεύθυνση έδρας στη Θεσσαλονίκη, επί της οδού, Τ.Κ. ... και δραστηριότητα ενδονοσοκομειακές ιατρικές υπηρεσίες ειδικότητας νεφρολογίας, νομίμως εκπροσωπούμενης κατά: α) της με αριθμό **.../.../25-07-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος-επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014, β) της με αριθμό **.../.../25-07-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος-επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015, γ) της με αριθμό **.../.../25-07-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος-επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, δ) της με αριθμό **.../.../25-07-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθερίων επαγγελματιών φορολογικού έτους 2014, ε) της με αριθμό **.../.../25-07-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθερίων επαγγελματιών φορολογικού έτους 2015, στ) της με αριθμό **.../.../25-07-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθερίων επαγγελματιών φορολογικού έτους 2016, ζ) με αριθμ. **.../.../25-07-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2014, η) της με αριθμό **.../.../25-07-2018** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014 και θ) της με αριθμό **.../.../25-07-2018** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7΄- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **28-09-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρίας, 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' αριθ. **.../.../25-07-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος-επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, φορολογικού έτους 2014, αναγνωρίστηκε προκύπτουσα ζημία, ύψους 170.631,39 € αντί ζημίας ύψους 219.371,30 € που δηλώθηκε.

-Με την υπ' αριθ. **.../.../25-07-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος-επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, φορολογικού

έτους 2015, αναγνωρίστηκε προκύπτουσα ζημία, ύψους 209.807,94 €, αντί ζημίας ύψους 263.394,46 € που δηλώθηκε.

-Με την υπ' αριθ. .../.../25-07-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος-επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης, κύριος φόρος ύψους 27.543,25 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, ύψους 13.771,63 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 41.314,88 €.

-Με την υπ' αριθ. .../.../25-07-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθερίων επαγγελματιών, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης, κύριος φόρος ύψους 460,00 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, ύψους 230,00 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 690,00 €.

-Με την υπ' αριθ. .../.../25-07-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθερίων επαγγελματιών, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης, κύριος φόρος ύψους 1.430,00 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, ύψους 715,00 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 2.145,00 €.

-Με την υπ' αριθ. .../.../25-07-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθερίων επαγγελματιών, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης, κύριος φόρος ύψους 855,85 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, ύψους 427,93 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 1.283,78 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../.../25-07-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης τέλη χαρτοσήμου ύψους 600,00 €, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ επί των τελών ύψους 120,00 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 στα τέλη χαρτοσήμου ύψους 300,00 € και πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 υπέρ ΟΓΑ ύψους 60,00 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 1.080,00 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../.../25-07-2018 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο ύψους 100,00 €, λόγω της υποβολής ανακριβούς φορολογικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στο οικείο έτος, από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου.

-Με την υπ' αριθμ. .../.../25-07-2018 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο ύψους 100,00 €, λόγω της υποβολής ανακριβούς

φορολογικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στο οικείο έτος, από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν της διενέργειας μερικού ελέγχου στα φορολογικά έτη 2014-2016 από τη Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, με βάση τις διατάξεις του Ν. 4172/2013 και των ΠΟΛ. 1124/2015 και 1036/2017, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ./13-02-2018 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης.

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο με βάση τις διατάξεις των ΠΟΛ. 1124/2015 και 1036/2017, διαπιστώθηκαν για τα υπό κρίση έτη, οι ακόλουθες λογιστικές διαφορές:

Φορολογικό έτος 2014

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ φορολογικού έτους 2014	ΠΟΣΑ σε €
Λογ/μός ..-...-00-0000 «Τακτικές αποδοχές έμμισθου προσωπικού» 16,504,22 € Δεν αναγνωρίζεται το σύνολο του ως άνω λογαριασμού για έκπτωση για το λόγο ότι αφορά μισθό λογική δαπάνη μίας (1) υπαλλήλου (. .), με ημερομηνία πρόσληψης την 21-03-2014 και ειδικότητα υπαλλήλου Γραμματείας, η οποία δεν συνέβαλλε στην επίτευξη του σκοπού της επιχείρησης και στην απόκτηση εισοδήματος, επειδή δεν υπήρχε δυνατότητα απασχόλησης της ως άνω υπαλλήλου στην επιχείρηση, η οποία: άρχισε να λειτουργεί μετά την υπογραφή της σύμβασης για παροχή υπηρεσιών υγείας με τον «Ε.Ο.Π.Υ.Υ.» στις 11-6-2015, καθώς στο μισθωμένο ακίνητο-έδρα της προσφεύγουσας, πραγματοποιούνταν εργασίες ανακαίνισης και διαμόρφωσης του χώρου, κατά συνέπεια τη μη αναγνώριση προς έκπτωση (άρθ.22 & 23 Ν.4172/13).	16.504,22
Λογ/μός ..-...-00-0000 «Εργοδ. Εισφορές ΙΚΑ έμμισθου προσωπικού 4,205,09 € Δεν εκπίπτουν οι εκπρόθεσμα καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές των περιόδων 3-7/2014 & 8/2014, μέσω ρύθμισης, οι δόσεις της οποίας ύψους 2.049,656 καταβλήθηκαν εκπρόθεσμα το επόμενο έτος 2015, οπότε το ποσό αυτό εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα και αποτελεί αρνητική λογιστική) διαφορά για το φορολογικό έτος 2015. (Αρθ.23 περ.γ΄ ΚΦΕ-ΠΟΛ. 1113/2015)	2.049,65
Λογ/σμός ..-...-01-0000 «Ενοίκια κτιρίων - τεχνικών έργων» € 37.006,00 Δεν αναγνωρίζεται ποσό 200,00 € από τον ως άνω λογαριασμό για έκπτωση, καθότι αφορά σε καταβολή μισθώματος για λογαριασμό της συγγενούς επιχείρησης και δεν θεωρείται ότι βαρύνει την προσφεύγουσα, καθόσον δεν υφίσταται συμφωνητικό μίσθωσης με εκμισθώτρια την εν λόγω επιχείρηση.	200,00

Λογ/σμός ...-...-00-0000 «Φόροι - τέλη κυκλοφορίας επιβατ. Αυτ/των» 300,00€ Δεν αναγνωρίζεται το σύνολο του ως άνω λογαριασμού για έκπτωση καθότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν έχει στην κυριότητά της Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητο που να εξυπηρετεί τον παραγωγικό σκοπό της λειτουργίας της.	300,00
Λογ/σμός ...-...-0000 «Λοιποί φόροι-τέλη» 246,25 €. Δεν αναγνωρίζεται το σύνολο του ως άνω λογαριασμού για έκπτωση καθότι αφορά σε βεβαιωμένες οφειλές προερχόμενες από το φόρο εισοδήματος της προσφεύγουσας, (Άρθ.23 Ν.4172/13).	246,25
Λογ/σμός ...-...-00-000 «Έξοδα κίνησης ιδιοκτ. Μεταφ.μέσων άνευ ΦΠΑ» 544,65 €. Λογ/σμός ...-...-0000 «ΦΠΑ μη εκπιπτόμενος-εκπιπτ. Φορ,Εισοδ.» 61.570,20 €. Από τον ανωτέρω 1 ^ο λογ/μο δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση το ποσό των 414,57€, που αφορούν σε έξοδα κίνησης.(diesel) και στάθμευσης χωρίς την αναγραφή αρ. κυκλ. οχήματος κυριότητας της ελεγχόμενης με συνέπεια να μη προκύπτει ότι συνέβαλαν στην επίτευξη του παραγωγικού σκοπού της προσφεύγουσας. Από τον ανωτέρω 2 ^ο λογ/μο δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση το ποσό των 72,34€ που αντιστοιχεί στον ΦΠΑ των τριών τελευταίων παραστατικών που αναγράφηκαν παραπάνω για τους ίδιους λόγους.	486,91
Λογ/σμός ...-...-00-00 «Έξοδα ταξιδιών εσωτερικού άνευ ΦΠΑ» 1.099,14 € Από το σύνολο του ως άνω λογ/μου δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση το ποσό των 53,02 € που αφορά σε απόδειξη αγοράς αεροπορικών εισιτηρίων και δεν προκύπτει η συμβολή της ανωτέρω δαπάνης στην επίτευξη του σκοπού της προσφεύγουσας, αλλά πραγματοποιήθηκε για προσωπική εξυπηρέτηση των μελών της ΙΚΕ	53,02
Λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση 2.150,00 €, όπως εγγράφηκαν στη φορολογική αναμόρφωση κατά την υποβολή της δήλωσης	2.150,00
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡ. ΕΤΟΥΣ 2014	21.990,05
Μείον: οι δηλωθείσες λογιστικές διαφορές	2.150,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡ. ΕΤΟΥΣ 2014	19.840,05

Φορολογικό έτος 2015

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ φορολογικού έτους 2015	ΠΟΣΑ σε €
---	------------------

Λογ/μός ...-...-00-0000 «Τακτικές αποδοχές έμμισθου προσωπικού» 116.703,78 €. Από τον ως άνω λογαριασμό δεν αναγνωρίζεται ποσό 5.568,08 € για έκπτωση για το λόγο ότι αφορά μισθολογική δαπάνη της υπαλλήλου γραμματείας (. .) για το χρονικό διάστημα των μηνών Ιανουαρίου-Φεβρουαρίου-Μαρτίου, η οποία δεν συνέβαλλε στην επίτευξη του σκοπού της επιχείρησης και στην απόκτηση εισοδήματος για το ανωτέρω χρονικό διάστημα, επειδή δεν υπήρχε δυνατότητα απασχόλησης της ως άνω υπαλλήλου στην επιχείρηση, η οποία άρχισε να λειτουργεί μετά την υπογραφή της σύμβασης για παροχή υπηρεσιών υγείας με τον «Ε.Ο.Π.Υ.Υ.» στις 11-6-2015, καθώς στο μισθωμένο ακίνητο-έδρα επί της οδού - Θεσσαλονίκη πραγματοποιούνταν εργασίες ανακαίνισης και διαμόρφωσης του χώρου, ,κατά συνέπεια τη μη αναγνώριση προς έκπτωση (άρθ.22 & 23 Ν.4172/13).	5.568,08
Λογ/μός .-...-00-0000 «Έργ. Εισφορές ΙΚΑ έμμισθου προσωπικού» 32.080,61€. Δεν εκπέμπουν οι εκπρόθεσμα καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές των μηνών Σεπτεμβρίου-Οκτωβρίου-Νοεμβρίου 2015 ποσών 4.817,63 + 4.920,52 +4.922,56 €, (εκπρόθεσμη καταβολή την 13/01/2016), του μηνός Δεκεμβρίου 2015 πλέον Επίδομα αδείας συνολικού ποσού 7.325,55 € (εκπρόθεσμη καταβολή 29/2/2016) και του Δώρου Χριστουγέννων του 2015 ποσού 5.146,93 € (εκπρόθεσμη καταβολή 30/3/2016), οπότε το συνολικό ποσό των 27.133,19 € είναι η λογιστική διαφορά του ελέγχου για το φορολογικό έτος 2015, και το ίδιο ποσό εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα και αποτελεί αρνητική λογιστική διαφορά του φορολογικού έτους 2016 εντός του οποίου πραγματοποιήθηκαν εκπρόθεσμα οι καταβολές των επίμαχων ασφαλιστικών εισφορών (Αρθ.23 περ .γ' ΚΦΕ-ΠΟΛ. 1113/2015).	27.133,19
Λογ/σμός ...-...-0000 «Λοιποί φόροι-τέλη» 5.395,09 € Δεν αναγνωρίζεται ποσό 1.001,46 € του ως άνω λογαριασμού για έκπτωση καθότι αφορά σε καταβολές για εξόφληση του Φόρου Εισοδήματος του φορολογικού έτους 2014 της προσφεύγουσας. (Άρθ.23 Ν.4172/13)	1.001,46
Λογ/σμός ...-...-05...0000 «Έξοδα συνεδρ.δεξιώς.& άλλων παρεμφ.εκδηλ.» 2.599,02 €. Λογ/σμός ...-...-0000 «ΦΠΑ μη εκπιπτόμενος - εκπιπτ. Φορ.Εισοδ.» € 61.570,20 €. Από τον ανωτέρω 1° λογ/μο δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση ολόκληρα τα ποσά: των 2.439,02 € που αντιστοιχεί στο Τιμολόγιο Νο .../17-12-15 εκδόσεως της «...»-ΑΦΜ:... και αφορά σε έξοδα για την τέλεση των εγκαίνιων της προσφεύγουσας και στο ΤΔΑ .../12-12-15 160,00€ εκδόσεως «...», ούτε όλα τα ποσά των 560,98 € & 36,80 € αντίστοιχα, που αποτελούν τον ΦΠΑ των παραπάνω τιμολογίων και καταχωρήθηκαν στον ως άνω 2° λογαριασμό, για το λόγο ότι οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων δεν εκπίπτουν κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το 0,5%	1.492,52

του ετήσιου ακαθαρίστου εισοδήματος της επιχείρησης, (άρθ.23 Ν.4172/2013), ήτοι: Συνολική δαπάνη εορταστικών εκδηλώσεων: 2.439,02+160,00+560,98+36,80=3.196,80 €. Ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα 340.856,876 X 0,5%=1.704,28 € είναι το ποσό που δύναται να εκπεσθεί για δαπάνες διεξαγωγής εορταστικών εκδηλώσεων. Ποσό (3.196,80 - 1.704,28) = 1.492,52 € δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση.	
Λογ/σμός ...-...-0000 «Επισκευές-συντηρήσεις μεταφορικών μέσων άνευ ΦΠΑ» 1.112,02 € Λογ/σμός ...-...-0000 «ΦΠΑ μη εκπιπτόμενος - εκπιπτ. Φορ. Εισοδ.» 61.570,20 € Από τον ανωτέρω 1ο λογ/μο δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση το ποσό των 398,03€ επειδή δεν προκύπτει ότι συνέβαλαν στην επίτευξη του παραγωγικού σκοπού της ελεγχόμενης. Από τον ανώτερο 2ο λογ/μο δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση το ποσό των 91,54€ που αντιστοιχεί στον ΦΠΑ των ανωτέρω παραστατικών για τους ίδιους λόγους.	489,57
Λογ/σμός ...-...-0000 «Προσαυξήσεις εισφορών ασφαλιστικών ταμείων» 111,30 € Δεν αναγνωρίζεται το σύνολο του ως άνω λογ/μου για έκπτωση καθότι δεν εκπίπτουν τα πρόστιμα και οι ποινές, περιλαμβανομένων και των προσαυξήσεων (άρθ.23 ε' Ν.4172/2013)	111,30
Δαπάνες ψυχαγωγίας (περ. ια' άρθρο 23) 2.780,38 € Όπως εγγράφηκαν στη φορολογική αναμόρφωση κατά την υποβολή της δήλωσης	2.780,38
Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες (περ. ιβ' άρθρο 23) 1.022,50 €, όπως εγγράφηκαν στη φορολογική αναμόρφωση κατά την υποβολή της δήλωσης	1.022,50
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡ.ΕΤΟΥΣ 2015	39.599,00
Μείον: οι δηλωθείσες λογιστικές διαφορές	3.802,88
Μείον: οι ασφαλιστικές εισφορές του 2014 που καταβλήθηκαν εκπρόθεσμα εντός του 2015	2.049,65
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡ. ΕΤΟΥΣ 2015	33.746,47

Φορολογικό έτος 2016

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ φορολογικού έτους 2016	ΠΟΣΑ σε €
---	------------------

Λογ/σμός ... «Αποσβέσεις επίπλων & λοιπού εξοπλισμού» 53.965,59 € Δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, τα κάτωθι ποσά αποσβέσεων που διενεργήθηκαν στα ακόλουθα πάγια περιουσιακά στοιχεία: Κωδικός παγίου Περιγραφή ποσό απόσβεσης € ήμερομ. Κτήσης 14-09-0039 Σύστημα πυροσβεστήρων 226,01 04-03-2014 14-09-0040 Σύστημα πυρόσβεσης 1.304,79 21-02-2014 14-09-0041 Σύστημα φωτιστικών Double 1.292,74 24-02-2014 14-09-0042 Φωτιστικό σύστημα 1.300,79 21-02-2014 14-09-0043 Φωτιστικό σύστημα 515,51 21-02-2014 14-09-0044 Φωτιστικό σύστημα 106,51 25-02-2014 14-09-0045 Φωτιστικό σύστημα 30,77 25-02-2014 Σύνολο αποσβέσεων: 4.777,12 € για το λόγο ότι τα ανωτέρω πάγια ήδη περιλήφθηκαν στο λογαριασμό ...-...-01- 0000 «κτίρια-εγκατ.κτιρ.-τεχν.έργα υπό εκτέλεση», μεταφέρθηκαν στο λογαριασμό ...-...-00-0000 «κτίρια-εγκατ.κτιρίων σε ακίνητα τρίτων» και αποσβέστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ΚΦΕ με την έκπτωσή τους από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2014, επιμεριζόμενα στα εννέα (9) έτη της μίσθωσης (σχετ. ΠΟΛ.1103/15).	
Λογ/σμός «Αποσβέσεις μηχανημάτων» 1.420,25 € Δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, το παρακάτω ποσό απόσβεσης που διενεργήθηκε στο ακόλουθα πάγιο περιουσιακό στοιχείο: Κωδικός παγίου Περιγραφή αξία κτήσης ημ. Κτήσης απόσβεση ποσοστό 12-00-0001 Κλίβανος υγρασ. 50L 3.600,00 4-5-15 360,00 10% Βάσει του άρθ.24 ΚΦΕ η φορολογική απόσβεση του παγίου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιούνται ή τίθενται σε λειτουργία, οπότε εάν γίνει η παραδοχή ότι το ανωτέρω πάγιο τέθηκε σε χρήση από την ημερομηνία αγοράς του, η απόσβεση επιμερίζεται σε όσα δωδέκατα αυτό χρησιμοποιήθηκε, ήτοι: 360 - (8/12 X 360 =240) = 120,00 €	5.072,61
Λογ/σμός ... «Αποσβέσεις επίπλων» 17.058,48€ Δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, τα παρακάτω ποσά αποσβέσεων που διενεργήθηκαν στα ακόλουθα πάγια περιουσιακά στοιχεία: Κωδικός παγίου Περιγραφή αξία κτήσης ημ. Κτήσης απόσβεση ποσοστό 14-00-0000 Πολυθρόνα μεταφοράς 2.091,00 € 27-3-14 209,10 € 10% 14-00-0001 Γραφείο Λακαριστό 2.927,40 € 21-3-14 292,74 € 10% 14-00-0025 Πάγκος κουζίνας 2.001,00 € 21-3-14 200,10 € 10% Σύνολο αποσβέσεων: 701,94 €	

Βάσει του άρθ.24 ΚΦΕ η φορολογική απόσβεση του παγίου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιούνται ή τίθενται σε λειτουργία, οπότε εάν γίνει η παραδοχή ότι τα ανωτέρω πάγια τέθηκαν σε χρήση από την ημερομηνία αγοράς τους, η απόσβεση επιμερίζεται σε όσα δωδέκατα αυτό χρησιμοποιήθηκε, ήτοι: $701,94 - (9/12 \times 701,94 = 526,45) = 175,49 \text{ €}$	
Λογ/σμός-00-0001 «Ασφαλιστικές εισφορές Τ.Σ.Α.Υ.» 13.108,01 €. Δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση το συνολικό ποσό του λογαριασμού που αφορά σε εργοδοτικές εισφορές σύνταξης των ιατρών: ΑΦΜ ..., .. ΑΦΜ .. και .. ΑΦΜ .., οι οποίοι έχουν συμβληθεί με την ελεγχόμενη ΙΚΕ με σχέση εργασίας κατά πράξη και περίπτωση, και ασκούν ελεύθερο επάγγελμα ιατρού. Ειδικότερα οι δύο πρώτες ασκούν ιατρικό επάγγελμα βάσει του άρθ.12παρ.2στ' "μπλοκάκια" και εκπέττουν τις ασφαλιστικές τους εισφορές χωρίς δικαίωμα έκπτωσης των δαπανών του αρθ,22 ΚΦΕ και φορολογούνται ως μισθωτοί, ενώ και ο τρίτος λειτουργεί έχοντας έδρα- ιατρείο με ιδιωτική πελατεία, εκπέττοντας όλες τις προβλεπόμενες δαπάνες του ΚΦΕ. Οι ιατροί που παρέχουν τις υπηρεσίες τους ως ελεύθεροι επαγγελματίες, αποδίδουν οι ίδιοι τις προβλεπόμενες ασφαλιστικές εισφορές ανάλογα με την ασφαλιστική κατηγορία που έχουν επιλέξει, ανεξάρτητα από το ύψος των αμοιβών τους. Εφόσον λοιπόν ο ιατρός παρέχει τις υπηρεσίες του ως ελεύθερος επαγγελματίας, δεν έχει καμία σχέση με κρατήσεις και εργοδοτικές εισφορές επί των αμοιβών του. Δεν προκύπτει από διάταξη νόμου η υποχρέωση της ελεγχόμενης να καταβάλει τις ασφαλιστικές εισφορές των ιατρών με τους οποίους συνεργάζεται κατά πράξη ή περίπτωση, πράγμα που δεν συνέβη κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος 2015, ενώ υφίστατο εργασιακή σχέση βάσει των εκδοθέντων Τ.Π.Υ., κατά συνέπεια αυτές (εισφορές) καταβλήθηκαν για λόγους ελευθεριότητας και κρίνεται η μη έκπτωσή τους από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.	13.108,01
Λογ/σμός ...-...-0000 «Διάφορα έξοδα προβολής και διαφήμισης άνευ ΦΠΑ» 4.950,00 € Λογ/σμός ...-...-0000 «ΦΠΑ μη εκπιπτόμενος - εκπιπτ. Φορ.Εισοδ.» 61.570,20 € Από το σύνολο του ως άνω 1^{ου} λογ/μου δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση το ποσό των 1.750,00 € που αντιστοιχεί στα κάτωθι παραστατικά: Τ,Π.Υ. .../9.5.16 1.065 € & .../9.5.16 685 € εκδόσεως της επιχ/σης «. ...» ΑΦΜ ... και αφορούν σε διαφημιστική καταχώρηση στον ετήσιο οδηγό νεφρικής νόσου 2016 και σε σχεδίασμα της διαφημιστικής μακέτας για την ανωτέρω καταχώρηση, για το λόγο ότι δεν καταβλήθηκε το σχετικό αγγελιόσημο (Άρθ. 12 Ν.2328/1995). Από τον ανωτέρω 2^ο λογ/μο δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση το ποσό των 402,50 € που αντιστοιχεί στον ΦΠΑ των ανωτέρω παραστατικών για τους ίδιους λόγους.	2.152,50

Λογ/σμός ...-...-00-0000 «Κοινόχρηστες δαπάνες άνευ ΦΠΑ» 11,554,54 € Λογ/σμός ...-...-0000 «ΦΠΑ μη εκπιπτόμενος- εκπιπτ. Φορ. Εισοδ.» 61.570,20 € Από το σύνολο του ως άνω 1^{ου} λογ/μου δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση το ποσό των 1.435,48 € που αντιστοιχεί στο Τ.Π.-Δ.Α..../28.12.16 εκδόσεως της «....» ΑΦΜ ... και αφορά σε αγορά γυναικείας τσάντας που αποτελεί, προσωπική καταναλωτική δαπάνη και δεν εξυπηρετεί το σκοπό της επιχείρησης (άρθ. 23 ιβ Ν.4172/2013). Από τον ανωτέρω 2ο λογ/μο δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση το ποσό των 344,52 € που αντιστοιχεί στον ΦΠΑ των ανωτέρω παραστατικών για τους ίδιους λόγους.	1.780,00
Λογ/μός ...-...-0000 «Αμοιβές & έξοδα τρίτων άνευ ΦΠΑ» € 13.725,14 Λογ/σμός ...-...-0000 «ΦΠΑ μη εκπιπτόμενος - εκπιπτ. Φορ. Εισοδ.» 61.570,20 € Από το σύνολο του ως άνω 1^{ου} λογ/μου δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση το ποσό των 6.738,34 € που αντιστοιχεί σε παραστατικά εκδόσεως: α) της επιχ/σης «....» ΑΦΜ ... συνολικής αξίας 5.088,16 € και β) στο Τ.Π.Υ. Νο .../19.12.16 959,68 € εκδόσεως «....» ΑΦΜ ... και αφορούν σε ενοίκιο στάθμευσης αυτοκινήτων προς εξυπηρέτηση πελατείας (....) και έκδοση 17 μηνιαίων καρτών στάθμευσης (...) και γ) της επιχ/σης «... . & . .» ΑΦΜ ... Τ.Π.Υ. .../7.12.16 480€ (480X11/12=440 €) που αφορά σε υπηρεσίες ασφάλειας (security) για το χρονικό διάστημα 1/12/16-1/12/17, για το λόγο ότι από τα παραπάνω παραστατικά της περίπτωσης α' δεν προκύπτουν οι αριθμοί κυκλοφορίας των οχημάτων, η ημερομηνία που στάθμευσαν στο πάρκινγκ, τα στοιχεία των ιδιοκτητών των αυτοκινήτων και ο συσχετισμός τους με τη λειτουργία της προσφεύγουσας, με δεδομένο ότι η προσφεύγουσα έχει στην κυριότητα της ένα (1) όχημα τύπου ασθενοφόρου (...), με συνέπεια να μην αποδεικνύεται η συμβολή της εν λόγω δαπάνης στην επίτευξη του παραγωγικού σκοπού της επιχείρησης. Επιπλέον και ειδικότερα για το ΤΠΥ Νο 13 δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση επειδή αφορά δεδουλευμένο έξοδο προηγούμενου φορολογικού έτους-Δεκεμβρίου 2015 (Αρθ.23 Ν.4172/2013). Αναφορικά με το παραστατικό της περίπτωσης β' ύψους 959,68€, πέραν των ανωτέρω επιχειρημάτων η απόρριψη του βασίζεται και στις διατάξεις του άρθ.23 β' του Ν.4172/13, καθόσον η εξόφλησή του δεν πραγματοποιήθηκε με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Τέλος σχετικά με το παραστατικό της περίπτωσης γ' ο έλεγχος αναγνωρίζει τη δαπάνη που αφορά τον 12^ο μήνα του 2016 ήτοι 40€, και απορρίπτει τα υπόλοιπα 440 €, καθόσον σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας, η οποία ολοκληρώνεται το επόμενο φορολογικό έτος, ανεξάρτητα αν το σχετικό δικαιολογητικά εκδίδεται πριν ή μετά την προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού, η σχετική δαπάνη	8.330,60

εκπίπτει στο φορολογικό έτος εντός του οποίου ολοκληρώνεται η παροχή και υπάρχει υποχρέωση έκδοσης του σχετικού δικαιολογητικού. (ΠΟΛ. 1113/15). Από τον ανώτερω 2ο λογ/μο δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση το ποσό των 1.592,26 € που αντιστοιχεί στον ΦΠΑ των ανωτέρω παραστατικών για τους ίδιους προαναφερθέντες λόγους.	
Λογ/μός ...-...-0000 «Λοιποί Φόροι-Τέλη» 13.451,36 € Δεν αναγνωρίζεται ποσό 4.931,07 € του ως άνω λογαριασμού για έκπτωση καθότι αφορά σε απόδοση. κρατήσεων αιμοκαθαιρόμενων ασθενών για τους μήνες Ιούνιος-Ιούλιος-Αύγουστος του 2015 που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα με το Διπλότυπο είσπραξης .../28-3-16 της Α" Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, καθόσον οι δαπάνες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν. Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν το κλειόμενο έτος και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν. (Άρθ.23 Ν.4172/13)	4.931,07
Λογ/μός ..-00-...-0000 «Έξοδα μεταφ.προσωπ.με μετ.μέσα τρίτων άνευ ΦΠΑ» 1.837,15 €	1.439,00
Λογ/μός ...-...-0000 «Επισκευές-συντηρήσεις μεταφορικών μέσων άνευ ΦΠΑ» 1.370,48 € Λογ/μός ...-...-0000 «ΦΠΑ μη εκπιπτόμενος - εκπιπτ. Φορ.Εισοδ.» 61.570,20 € Από τον ανωτέρω 1ο λογ/μο δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση το ποσό των 980,48€ που αντιστοιχεί σε παραστατικά εκδόσεως της επιχ/σης «. ...» ΑΦΜ .. και «. ...» ΑΦΜ .. , που αφορούν σε έξοδα συντήρησης και επισκευής χωρίς την αναγραφή αρ. κυκλ. οχήματος με συνέπεια να μη προκύπτει ότι συνέβαλαν στην επίτευξη του παραγωγικού σκοπού της προσφεύγουσας. Από τον ανωτέρω 2ο λογ/μο δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση το ποσό των 232,22 € που αντιστοιχεί στον ΦΠΑ των ανωτέρω παραστατικών για τους ίδιους λόγους.	1.212,70
Λογ/μός ...-...-0000 «Έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας άνευ ΦΠΑ» 473,19 € Λογ/μός ...-...-0000 «ΦΠΑ μη εκπιπτόμενος - εκπιπτ. Φορ.Εισοδ.» 61.570,20€	63,74
Λογ/μός ...-00-0000 «Εκπτώσεις πωλήσεων υπηρεσιών χονδρικά άνευ ΦΠΑ» 29.381,25 € Δεν αναγνωρίζεται το σύνολο του ως άνω λογαριασμού που μειώνει τα ακαθάριστα έσοδα του Φορολογικού έτους 2016 και καταχωρήθηκε βάσει της υπ' αριθ..../6.4.16 Βεβαίωσης ποσού αυτόματης επιστροφής (claw back) και ποσού επιστροφής (rebate) του β' εξαμήνου 2015 που εξέδωσε ο ΕΟΠΥΥ, καθότι σύμφωνα με την αρ.πρωτ... ΕΞ 29.9.2016 απόφαση του ΣΛΟΤ, τα ποσά που δεν αποζημιώνει ο ΕΟΠΥΥ λόγω REBATE και CLAWBACK, τα	29.381,25

οποία αφορούν τη χρήση 2015 και είναι γνωστά μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος των οικονομικών καταστάσεων της εν λόγω χρήσης, από λογιστικής άποψης πρέπει να μειώσουν τα έσοδα της χρήσης 2015. Περαιτέρω σύμφωνα την ΠΟΛ.1113/15 οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν. (Αρθ.23 Ν.4172/13). Κατόπιν των ανωτέρω και αναφορικά με τη μεταχείριση των ποσών επιστροφής κατ' εφαρμογή του μηχανισμού αυτόματης επιστροφής και του κλιμακούμενου ποσοστού επί των οφειλών του ΕΟΠΥΥ από τους συμβεβλημένους ιδιώτες παρόχους υγείας με βάση τις διατάξεις του άρθ.100 ν.4172/2013, συνάγεται ότι εφόσον οι εκκαθαρίσεις του ΕΟΠΥΥ εκδόθηκαν σε χρόνο πριν την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογικού έτους 2015, τα ποσά αυτά αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα του οικείου φορολογικού έτους που αφορούν.	
Λογ/μός ...-00-00-0000 «Φορολογικά πρόστιμα και προσυζητήσεις» 558,22 € Δεν αναγνωρίζεται το σύνολο του ως άνω λογ/μου για έκπτωση, καθότι δεν εκπίπτουν τα πρόστιμα και οι ποινές, περιλαμβανόμενων των προσυζητήσεων (άρθ.23 ε' Ν.4172/2013)	558,22
Λογ/μός ..-00-...-0000 «Προσυζητήσεις εισφορών ασφαλιστικών ταμείων» 493,71 € Δεν αναγνωρίζεται το σύνολο του ως άνω λογ/μου για έκπτωση καθότι δεν εκπίπτουν τα πρόστιμα και οι ποινές, περιλαμβανομένων και των προσυζητήσεων (άρθ.23 ε' Ν.4172/2013).	493,71
Λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση € 2.300,00 ΟΠΩΣ ΕΓΓΡΑΦΗΚΑΝ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΥΠΟΒΟΛΗ ΤΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	2.300,00
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡ.ΕΤΟΥΣ 2016	70.823,41
Μείον: οι δηλωθείσες λογιστικές διαφορές	2.300,00
Μείον: οι ασφαλιστικές εισφορές του 2015 που καταβλήθηκαν εκπρόθεσμα εντός του 2016	27.133,19
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ Φ.ΕΤΟΥΣ 2016	41.390,22

Βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων, τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν από τον έλεγχο **επαρκώς ενημερωμένα** και τα οικονομικά αποτελέσματα προσδιορίστηκαν με την προσθήκη των λογιστικών διαφορών στα αποτελέσματα (κέρδη/ζημιές) των βιβλίων, συνδυαστικά με τη μεταφορά της ζημίας παρελθόντων ετών ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος.

Περαιτέρω από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν διαφορές στις υποβληθείσες δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθερίων επαγγελματιών στα φορολογικά έτη 2014 και 2015 και διαπιστώθηκε η ύπαρξη πιστωτικού υπόλοιπου ύψους 20.000,00 €, για τα έτη 2014-2016, σε λογαριασμό προμηθευτή. Το ως άνω ποσό προέρχονταν από κατάθεση χρημάτων του εν λόγω προμηθευτή σε λογαριασμό που τηρούσε η προσφεύγουσα, γεγονός που συνιστά δανειακή πράξη.

Βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων ο έλεγχος εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, επικαλούμενη τους παρακάτω λόγους:

- 1)** Για το φορολογικό έτος 2014, παρατηρείται διαφορά όσον αφορά τις ζημίες, καθώς ενώ στη δήλωση το ποσό ανέρχεται στα 219.371,30 ευρώ, ο έλεγχος διαπίστωσε πως οι ζημίες ανέρχονται μόλις στο ποσό των 170.631,39 ευρώ, με τη διαφορά να εντοπίζεται στις 48.739,91 ευρώ. Εσφαλμένη η μη αποδοχή από την πλευρά του ελέγχου κάποιων λογιστικών διαφορών και συγκεκριμένα:

α) Τακτικές αποδοχές έμμισθου προσωπικού. Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, δεν αναγνωρίζεται το σύνολο του ως άνω λογαριασμού για έκπτωση για το λόγο ότι αφορά μισθολογική δαπάνη μίας υπαλλήλου, με ημερομηνία πρόσληψης την 21-3-2014 και ειδικότητα υπαλλήλου γραμματείας, η οποία δεν συνέβαλε στην επίτευξη του σκοπού της επιχείρησης και στην απόκτηση εισοδήματος, επειδή δεν υπήρχε δυνατότητα απασχόλησης της ως άνω υπαλλήλου στην επιχείρηση, η οποία άρχισε να λειτουργεί μετά την υπογραφή της σύμβασης για παροχή υπηρεσιών υγείας με τον Ε.Ο.Π.Π.Υ. στις 11-6-2015. Προς απόδειξη του ισχυρισμού της η προσφεύγουσα προσκομίζει λογαριασμό ΔΕΗ για τους πρώτους μήνες λειτουργίας της εταιρείας, λογαριασμό τηλεφώνου για αντίστοιχο διάστημα το 2014 και εκτυπώσεις πέντε (5) email που αποδεικνύουν ότι η εν λόγω υπάλληλος εργαζόταν κατά το επίμαχο διάστημα προς το συμφέρον της εταιρείας. (σχετ. 1, 2,3).

β) Ασφαλιστικές εισφορές ΤΣΑΥ. Σύμφωνα με το υπ' αριθ. .../7814/17-7-2008 Έγγραφο του ΤΣΑΥ με θέμα «Οδηγίες κρατήσεων και εργοδοτικών εισφορών υπέρ του ΤΣΑΥ από 1.1.2008», και ειδικότερα, στο Κεφάλαιο Β, ρητά αναφέρεται ότι υπάρχει υποχρέωση καταβολής εργοδοτικών εισφορών από κάθε εργοδότη που απασχολεί υγειονομικούς εμμισθους ή με ποσοστά ή κατά περίπτωση ή χρονική μονάδα ή με οποιοδήποτε τρόπο αμειβόμενους κλπ. Η εργοδοτική εισφορά υπολογίζεται σε ποσοστό 13,33 % επί πάσης φύσεως αποδοχών και αμοιβών.(προσκομίζεται το σχετικό έγγραφο του ΤΣΑΥ σχετ. 4).

γ) Διάφορα έξοδα προβολής και διαφήμισης που αντιστοιχούν σε διαφημιστική καταχώρηση στον ετήσιο οδηγό νεφρικής νόσου 2016 και σε σχεδιασμό της διαφημιστικής μακέτας για την ανωτέρω καταχώρηση, δεν αναγνωρίστηκαν, για το λόγο ότι δεν καταβλήθηκε το σχετικό

αγγελιόσημο. Την υποχρέωση δήλωσης και καταβολής του αγγελιοσήμου έχει καταρχήν το μέσο διαφήμισης. Εν προκειμένω δεν προκύπτει από τον έλεγχο, κατά πόσον ερευνήθηκε εάν έγινε καταβολή από την εκδότρια εταιρεία. (άρθρο 12 του ν. 2328/1995 «Νομικό καθεστώς της ιδιωτικής τηλεόρασης και της τοπικής ραδιοφωνίας, ρύθμιση θεμάτων της ραδιοτηλεοπτικής αγοράς και άλλες διατάξεις»).

δ) Αμοιβές και έξοδα τρίτων άνευ ΦΠΑ. Στην υπό κρίση περίπτωση, έθεσε στη διάθεση του ελέγχου: 1) Συμφωνητικό με την ατομική επιχείρηση «....» (σχετ. 5), 2) Κάποιες αποδείξεις εισόδου στα παρκινγκ ενδεικτικά, όπου αναγράφονται οι αριθμοί κυκλοφορίας των οχημάτων. Όπως προκύπτει από τα έγγραφα αυτά, δεν χρησιμοποιήθηκε το παρκινγκ για προσωπικούς σκοπούς, αλλά για διάφορα οχήματα με τα οποία εισερχόντουσαν οι πελάτες της, πολλές φορές δε, ερχόντουσαν με κάποιο συνοδό, οπότε είναι πολύ πιθανό το όχημα να ανήκει σε αυτόν.

ε) Εκπτώσεις πωλήσεων υπηρεσιών χονδρικά άνευ ΦΠΑ. Ο έλεγχος αρνείται να αναγνωρίσει προς έκπτωση ποσό 29.381,25 Ευρώ που αφορά το μηχανισμό αυτόματης πληρωμής (claw back) και του κλιμακούμενου ποσοστού (rebate), επικαλούμενος απόφαση του ΣΛΟΤ. Σύμφωνα, όμως, με την ΠΟΛ 1113/2015 τα ποσά αυτά μειώνουν τα ακαθάριστα έσοδα του έτους εντός του οποίου εκκαθαρίζονται και εκδίδονται τα σχετικά στοιχεία. Σύμφωνα με τη σαφή διατύπωση της ΠΟΛ 1113/2015, το ποσό αυτό αναγνωρίζεται προς έκπτωση στο φορολογικό έτος 2016.

στ) Αποσβέσεις επίπλων και λοιπού εξοπλισμού. Νομίμως αποσβέστηκαν τα επίμαχα ποσά στην εν λόγω χρήση και δεν κατανοεί με βάση ποιες λογιστικές εγγραφές ο έλεγχος απορρίπτει αυτά.

ζ) Έξοδα συνεδρίων, δεξιώσεων και άλλων παρεμφερών εκδηλώσεων. Από τη διατύπωση όμως του άρθρου 23 περ. ι' ν. 4172/2013 προκύπτει ότι δεν γίνονται δεκτές οι δαπάνες που υπερβαίνουν σωρευτικά και τα δύο όρια, ήτοι 300 ευρώ ανά συμμετέχοντα και 0,5% επί των ακαθαρίστων εισοδημάτων. Εν προκειμένω δεν υπήρχε υπέρβαση του ποσού των 300 ευρώ ανά συμμετέχοντα. Για όλες τις ανωτέρω λογιστικές διαφορές πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 ν.4172/2013.

- 2)** Παράνομη η έκδοση των πράξεων οριστικού προσδιορισμού παρακρατούμενων φόρων εισοδήματος, καθώς οι διαφορές καλύφθηκαν πριν την έκδοση αυτών, με την υποβολή εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί των εσφαλμένων λογιστικών διαφορών που της καταλογίστηκαν από τον έλεγχο με τις οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή με το **Ν. 4172/2013** (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), με θέμα Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις, ορίζονται τα ακόλουθα:

Στο άρθρο 8. Φορολογικό έτος ότι: «1. Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. Για τα νομικά πρόσωπα ή τις νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία το φορολογικό έτος μπορεί να λήγει στις 30 Ιουνίου. Σε καμία περίπτωση το φορολογικό έτος δεν μπορεί να υπερβαίνει τους δώδεκα (12) μήνες...»

Στο άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει. Σε περίπτωση που η επιχείρηση

εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.».

Επειδή, στο άρθρο 22. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, του ιδίου ως άνω νόμου, ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 23. Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες ορίζεται ότι: «**Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:**

α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού,

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,

γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,

δ) προβλέψεις εκτός των οριζόμενων στο άρθρο 26,

ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,

στ. Η παροχή αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα,

ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ. Π. Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ. Π. Α. εισροών,

η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου,

θ) οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια

δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ι) οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής,

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και

ιγ) το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε., εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν αποκλείει την έκπτωση των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους - μέλους.

ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του [άρθρου 12](#) του ν. [4172/2013](#), εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών».

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 24. Φορολογικές Αποσβέσεις ορίζεται ότι: «1. Κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από:

α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β',

β) τον μισθωτή, σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης κατά την έννοια του ν. 4308/2014, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν.

2. Για τους σκοπούς της παρούσας διάταξης, ο όρος «χρηματοοικονομική μίσθωση» σημαίνει οποιαδήποτε προφορική ή έγγραφη σύμβαση με την οποία ο εκμισθωτής (κύριος) υποχρεούται έναντι μισθώματος να παραχωρεί στον μισθωτή (χρήστη) τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, εφόσον πληρούνται ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα κριτήρια:....

4. Κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου και του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής αποκατάστασης του περιβάλλοντος αποσβένονται, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

Κατηγορία ενεργητικού επιχείρησης	Συντελεστής φορολογικής απόσβεσης (% ανά φορολογικό έτος)
Κτίρια, κατασκευές, εγκαταστάσεις, βιομηχανικές και ειδικές εγκαταστάσεις, μη κτιριακές εγκαταστάσεις, αποθήκες και σταθμοί, περιλαμβανομένων των παραρτημάτων τους (και ειδικών οχημάτων φορτοεκφόρτωσης)	4
Εδαφικές εκτάσεις που χρησιμοποιούνται σε εξόρυξη και λατομεία, εκτός αν χρησιμοποιούνται για τις υποστηρικτικές δραστηριότητες εξόρυξης	5
αεροσκάφη, σιδηροδρομικοί συρμοί, πλοία και σκάφη	5
Μηχανήματα, εξοπλισμός εκτός Η/Υ και λογισμικού	10
Μέσα μεταφοράς ατόμων	16
Μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων	12
Άυλα στοιχεία και δικαιώματα και έξοδα πολυετούς απόσβεσης	10
Εξοπλισμός Η/Υ, κύριος και περιφερειακός και λογισμικό	20
Λοιπά πάγια στοιχεία της επιχείρησης	10
Εξοπλισμός και όργανα, που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες εκτέλεσης επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας. Ως εξοπλισμός και όργανα που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες εκτέλεσης της επιστημονικής και της τεχνολογικής έρευνας, θεωρείται αυτός, που περιγράφεται στο σχετικό άρθρο της κοινής υπουργικής απόφασης του άρθρου 22Α.	40

5. Ο υπολογισμός των φορολογικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός, γίνεται σε ετήσια βάση και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων.

6. Η φορολογική απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο κατ' αναλογία με τους συντελεστές της παραγράφου 4.

7. Το ποσό της φορολογικής απόσβεσης δεν δύναται να υπερβεί το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής, καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος. Εάν η αποσβέσιμη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης είναι μικρότερη από χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, το εν λόγω στοιχείο μπορεί να αποσβεστεί εξ ολοκλήρου μέσα στο φορολογικό έτος που αποκτήθηκε το περιουσιακό στοιχείο. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να αναπροσαρμόζεται το ποσό που ορίζεται στο προηγούμενο εδάφιο μία φορά ανά πέντε έτη, με βάση τα κατάλληλα στοιχεία που δημοσιεύονται από την Ελληνική Στατιστική Αρχή (ΕΛ.ΣΤΑΤ.).

8. Οι νέες επιχειρήσεις δύνανται να αναβάλουν την φορολογική απόσβεση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης κατά τα πρώτα τρία (3) φορολογικά έτη.

9. Ο υπολογισμός της τιμής κτήσης σύμφωνα με τα άρθρα 41 και 42 γίνεται με βάση τις φορολογικές αποσβέσεις».

Επειδή, στο άρθρο 27. Μεταφορά ζημιών ορίζεται ότι: «1. Εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας μεταγενέστερου έτους».

Επειδή, στο άρθρο 58. Φορολογικός συντελεστής ορίζεται ότι: «1. Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, καθώς και τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης γ' του άρθρου 45 που τηρούν απλογραφικά φορολογούνται με συντελεστή είκοσι εννέα τοις εκατό (29%). Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν οι υπόχρεοι των περιπτώσεων β', δ', ε', στ' και ζ' του άρθρου 45 που τηρούν απλογραφικά βιβλία φορολογούνται με συντελεστή 29%.....

3. Ο φορολογούμενος που αποκτά εισόδημα το οποίο υπόκειται σε παρακράτηση φόρου σύμφωνα με το άρθρο 62 περιλαμβάνει το εισόδημα αυτό στα φορολογητέα κέρδη του πριν την αφαίρεση του παρακρατούμενου φόρου. Ο πληρωτέος από το φορολογούμενο φόρος σε σχέση με το εν λόγω εισόδημα μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε».

Επειδή, στο άρθρο 100. Εφαρμογή μηχανισμού αυτόματης επιστροφής ορίζεται ότι: «1. Η μηνιαία δαπάνη του Εθνικού Οργανισμού Παροχής Υπηρεσιών Υγείας (Ε.Ο.Π.Υ.Υ.) για διαγνωστικές εξετάσεις, νοσηλεία και φυσικοθεραπείες που παρέχονται από συμβεβλημένους ιδιώτες παρόχους υπηρεσιών υγείας, δεν μπορεί να υπερβαίνει το 1/12 των εγκεκριμένων πιστώσεων του προϋπολογισμού του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. που εγγράφονται στους οικείους Κωδικούς Αριθμούς Εξόδων (Κ.Α.Ε.). Το υπερβάλλον ποσό αναζητείται εκ μέρους του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. από τους συμβεβλημένους ιδιώτες παρόχους των ανωτέρω υπηρεσιών υγείας. Το ανωτέρω ποσό υπολογίζεται σε εξαμηνιαία βάση, στη βάση της διαφοράς ανάμεσα στην προϋπολογισμένη και την πραγματική δαπάνη, μετά την αφαίρεση τυχόν επιστροφών (rebates), εκπτώσεων, και μη αποδεκτών δαπανών και καταβάλλεται από τους ως άνω συμβεβλημένους ιδιώτες παρόχους υπηρεσιών υγείας, εντός μηνός από την πιστοποίησή του σε λογαριασμό τραπεζής που θα υποδείξει ο Ε.Ο.Π.Υ.Υ.. Σε περίπτωση απράκτου παρελεύσεως της στο προηγούμενο εδάφιο προθεσμίας το Διοικητικό Συμβούλιο του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. διακόπτει τη σύμβαση του συμβεβλημένου παρόχου με τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ., για το χρονικό διάστημα μέχρι την καταβολή του οφειλόμενου από αυτόν (πάροχο) ποσού ή την είσπραξή του κατά τις διατάξεις του Κ.Ε.Δ.Ε.».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 3 παρ.1 και 5** του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), ως ίσχυε για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016, ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων».

Επειδή περαιτέρω, στην παρ 10 του άρθρου 4 του Ν.4308/2014, ορίζεται ότι: «10. Οι πληροφορίες που απαιτούνται από το παρόν άρθρο δύναται να παρέχονται από άλλα αρχεία που τηρεί η οντότητα ή από συνδυασμό αρχείων».

Επειδή περαιτέρω, στην παρ 1 του άρθρου 17 του Ν.4308/2014, ορίζεται ότι: «1. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με σαφήνεια, σύμφωνα με τις θεμελιώδεις παραδοχές του δουλευμένου και της συνέχισης της δραστηριότητας, καθώς και τις ακόλουθες γενικές αρχές:

α) ...β)γ) Η αναγνώριση και η επιμέτρηση των στοιχείων του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων γίνεται με σύνεση και ξεχωριστά για κάθε στοιχείο. Συμψηφισμοί μεταξύ περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων ή μεταξύ εξόδων και εσόδων δεν επιτρέπονται, εκτός εάν τέτοιος συμψηφισμός προβλέπεται από τον παρόντα νόμο. δ) ...ε) **Όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προκύπτουν στην τρέχουσα περίοδο αναγνωρίζονται στην περίοδο αυτή βάσει της αρχής του δουλευμένου.** στ)ζ)η) ...θ) ...8. Γεγονότα που έγιναν εμφανή μετά τη λήξη της περιόδου (ημερομηνία αναφοράς), αλλά πριν από την ημερομηνία κατά την οποία το αρμόδιο όργανο εγκρίνει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις για δημοσιοποίηση, αναγνωρίζονται στην κλειόμενη περίοδο, εφόσον αναφέρονται σε συνθήκες που υπήρχαν στο τέλος αυτής της περιόδου και επηρεάζουν τα κονδύλια του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων.

Επειδή, στην παρ 3 του άρθρου 18 του Ν.4308/2014, ορίζεται ότι: «3. Προσαρμογή αξιών
α) Αποσβέσεις α.1) Η αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη

ζωή υπόκειται σε απόσβεση. Η απόσβεση αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για τη χρήση για την οποία προορίζεται και υπολογίζεται με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του. α.2) Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη επιλογής της κατάλληλης μεθόδου απόσβεσης για τη συστηματική κατανομή της αξίας του παγίου στην ωφέλιμη οικονομική ζωή του. α.3) Η απόσβεση διενεργείται είτε με τη σταθερή μέθοδο είτε με τη φθίνουσα μέθοδο είτε με τη μέθοδο των παραγόμενων μονάδων».

Επειδή περαιτέρω, στο Παράρτημα Α- Ορισμοί του Ν. 4308/2014, ορίζεται ότι: **«Λογιστικό σύστημα (accounting system):** Το λογιστικό σύστημα μιας οντότητας περιλαμβάνει τα λογιστικά αρχεία και τις διαδικασίες για την καταχώρηση των συναλλαγών και γεγονότων, καθώς και για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Το λογιστικό σύστημα μιας οντότητας περιλαμβάνει τα διάφορα λογιστικά αρχεία, αλλά και τις διαδικασίες και μεθόδους για την καταχώρηση των σχετικών συναλλαγών και γεγονότων, καθώς και για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. **Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν τόσο τα τηρούμενα «λογιστικά βιβλία», όσο και τα «λογιστικά στοιχεία» (παραστατικά). Ενδεικτικά παραδείγματα λογιστικών αρχείων είναι:** ...στ) μισθοδοτικές καταστάσεις και λοιπά στοιχεία που απαιτούνται για τη σύνταξή τους, όπως παρουσιολόγια και πίνακες εγκεκριμένων μισθών και παροχών, ..., ιβ) **οι παντός είδους συμβάσεις στις οποίες υπεισέρχεται η οντότητα στα πλαίσια της λειτουργίας της, ιγ) τα παντός είδους έγγραφα για την επικοινωνία με το προσωπικό της και τους τρίτους, περιλαμβανομένων των φορολογικών ασφαλιστικών και λοιπών εποπτικών και ρυθμιστικών αρχών, ιδ) έγγραφα συντασσόμενα για κάλυψη υποχρεώσεων που προκύπτουν από τη φορολογική (π.χ. δηλώσεις Φ.Π.Α) ή άλλη νομοθεσία. 3.1.3 Τα λογιστικά βιβλία, άλλα πρωτογενή ή δευτερογενή αρχεία και παραστατικά, όπου συντρέχει περίπτωση, υποστηρίζουν τις συντασσόμενες λογιστικές καταστάσεις.»**.

Επειδή περαιτέρω, με την Εγκύκλιο ΠΟΛ 1113/02-06-2015 (ΦΕΚ 167Α') της ΓΓΔΕ, με θέμα (Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. [4172/2013](#)), διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «α) με τις διατάξεις του [άρθρου 22](#) τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το [άρθρο 23](#) που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την [παράγραφο 4 του άρθρου 48](#) σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, **ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του [άρθρου 22](#) και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του [άρθρου 23](#) εκπίπτει,.... γ) με τις διατάξεις του [άρθρου 23](#) ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη**

εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του [άρθρου 23](#) και της [παραγράφου 4 του άρθρου 48](#), αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της.

Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της ([ΣτΕ 2033/2012](#)) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών ([ΣτΕ 2963/2013](#), [ΣτΕ 1729/2013](#), [ΣτΕ 1604/2011](#), κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές). Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών....

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους....

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του [άρθρου 22](#) και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του [άρθρου 23](#) ή της [παραγράφου 4 του άρθρου 48](#).

Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του [άρθρου 23](#) (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής....

Άρθρο 23

Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του [άρθρου 23](#) του ν. [4172/2013](#) καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:

α)....

β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/1.10.2014 και ΠΟΛ.1079/6.4.2015 εγκυκλίου μας.

γ) Οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές. Συνεπώς, οι ασφαλιστικές εισφορές που έχουν καταβληθεί εμπρόθεσμα (εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής τους ή τυχόν παράτασής της), ακόμη και σε επόμενο φορολογικό έτος, εκπίπτουν από τα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν.

Ασφαλιστικές εισφορές που αφορούν στα έτη 2014 και επόμενα, οι οποίες καταβάλλονται εκπρόθεσμα, εκπίπτουν κατά το έτος καταβολής τους ανεξαρτήτως του έτους που αφορούν. Στην έννοια της δαπάνης των ασφαλιστικών εισφορών, που αν δεν έχουν καταβληθεί δεν εκπίπτουν

από τα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται τόσο οι εισφορές του εργοδότη, όσο και του εργαζομένου, οι οποίες, ως εμπεριεχόμενες στις αμοιβές του, βαρύνουν τον εργοδότη. Σε περίπτωση που οι εκπρόθεσμες ασφαλιστικές εισφορές ετών 2014 και επομένων έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, αυτές θα εκπίπτουν κατά το χρόνο καταβολής τους σύμφωνα με την υπόψη ρύθμιση. Ειδικά για το φορολογικό έτος 2014 και όσον αφορά στις υποχρεωτικές ασφαλιστικές εισφορές που αποδίδονται στα ασφαλιστικά ταμεία από τους ίδιους τους ασφαλισμένους (ΟΑΕΕ, ΤΕΒΕ, κ.λπ.), εξακολουθούν να ισχύουν τα αναφερόμενα στο αριθ. [Δ12 1006031 ΕΞ 2015/19.1.2015](#) έγγραφό μας, δηλαδή για φυσικά πρόσωπα που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, τα ποσά των ασφαλιστικών εισφορών τους που αφορούν στην περίοδο 01.01.2014 έως 31.12.2014 και τα οποία καταβάλλονται μέσα στο 2015 και μέχρι τη νόμιμη προθεσμία που ορίζει ο οικείος ασφαλιστικός φορέας ή μέχρι την τυχόν παράτασή της, μπορούν να τα εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2014. Από 01.01.2015 θα ισχύει ο γενικός κανόνας που περιγράφεται στην παράγραφο αυτή, ανακαλουμένων του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 7 του αριθ. [Δ12Α 1054299 ΕΞ 26.3.2014](#) και του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 6 του αριθ. [Δ12Α 1170320 ΕΞ 2014/30.12.2014](#) εγγράφων μας.

Ειδικά ως προς τη φορολογική μεταχείριση των ασφαλιστικών εισφορών και αμοιβών διευκρινίζονται τα ακόλουθα.....:

β) Ως προς τη φορολογική μεταχείριση των ασφαλιστικών εισφορών εταίρων Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. και των μελών Δ.Σ. Α.Ε. ή διαχειριστών Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε.:

i) ...ii)....

δ) Ως προς τη φορολογική μεταχείριση των αμοιβών εταίρων Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. και των μελών Δ.Σ. Α.Ε. ή διαχειριστών Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. που δεν προέρχονται από τα κέρδη:

i) Οι αμοιβές φυσικού προσώπου εταίρου Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε., το οποίο ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα (μέσω ατομικής επιχείρησης) και λαμβάνει αμοιβή από την εταιρεία για την εκτέλεση συγκεκριμένου έργου που αυτή του ανέθεσε στα πλαίσια της άσκησης της επιχειρηματικής του δραστηριότητας εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε, κατά περίπτωση.

ii) Οι αμοιβές φυσικού προσώπου διαχειριστή Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. ή μέλους Δ.Σ. Α.Ε. το οποίο δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και λαμβάνει αμοιβές οι οποίες θεωρούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ΕΠΕ ή Ι.Κ.Ε. ή Α.Ε, κατά περίπτωση.....

ε) Τα πρόστιμα και οι χρηματικές ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων (πρόστιμα εκπρόθεσμης καταβολής), που επιβάλλονται εξαιτίας αθετήσεως συμβατικών υποχρεώσεων των επιχειρήσεων ή παραβάσεων διατάξεων νόμου, κ.λπ.

Στην περίπτωση αυτή περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, οι ακόλουθες δαπάνες:

i) κάθε είδους χρηματική κύρωση για παραβάσεις της φορολογικής (π.χ. τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής κατά ΚΦΔ ή ΚΕΔΕ) ή ασφαλιστικής (περιλαμβανομένου του ποσού των προσαυξήσεων

που κατέβαλε η επιχείρηση για την εκπρόθεσμη καταβολή ασφαλιστικών εισφορών προς ασφαλιστικά ταμεία), κ.λπ. νομοθεσίας,

ii) οι ποινικές ρήτρες, τα πρόστιμα και οι χρηματικές ποινές που επιβάλλονται εξαιτίας αθετήσεως συμβατικών υποχρεώσεων της επιχείρησης, κ.λπ.,

iii) το ποσό της εξαγοράς ποινών που επιβάλλονται από δικαστήρια,

iv) οι τόκοι υπερημερίας λόγω οφειλής φόρων, τελών, δασμών, εισφορών, αμοιβών, κ.λπ....

ζ) Οι φόροι -τέλη. Ειδικότερα (περιοριστικά):

αα) ο φόρος εισοδήματος,

ββ) το τέλος επιτηδεύματος, ...

δδ) ο φόρος προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών από το Φ.Π.Α. εκροών, με βάση τις διατάξεις του ν. [2859/2000](#) περί Φ.Π.Α.

Για παράδειγμα, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων ο Φ.Π.Α. για τον οποίο δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης από το Φ.Π.Α. εκροών σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. [2859/2000](#), όπως π.χ. δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, έξοδα ψυχαγωγίας, κ.λπ. και ο οποίος αντιστοιχεί στο μη εκπιπτόμενο ποσό αυτών, ήτοι το υπερβάλλον ποσό των 300 ευρώ της δαπάνης ενός εκ των συμμετεχόντων στην εορταστική εκδήλωση το οποίο δεν εκπίπτει με βάση τις διατάξεις της περ. ι' του άρθρου αυτού του ν. [4172/2013](#) και του συνόλου των δαπανών ψυχαγωγίας με βάση τις διατάξεις της περ. ια' του υπόψη άρθρου και νόμου, αντίστοιχα....

Πέραν των ανωτέρω, επισημαίνεται ότι, δεν εκπίπτουν και οι φόροι των οποίων η μη έκπτωση προβλέπεται ρητά από ειδικές διατάξεις νόμων...

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι φόροι που δεν εκπίπτουν απαριθμούνται περιοριστικά στις υπόψη υποπεριπτώσεις και κατά συνέπεια, λοιποί φόροι που δεν περιλαμβάνονται σε αυτές εκπίπτουν (π.χ. ΕΝΦΙΑ, τέλη κυκλοφορίας, τέλη χαρτοσήμου, ανταποδοτικά τέλη υπέρ Εθνικής Επιτροπής Τηλεπικοινωνιών και Ταχυδρομείων, κ.λπ.)...

ι) Οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων και οι δαπάνες σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων, κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των 300 ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το 0,5% επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης.

Στις δαπάνες για τη διαμονή φιλοξενούμενων προσώπων περιλαμβάνονται και τα τέλη που σχετίζονται με τη διαμονή (π.χ. δημοτικοί φόροι ημεδαπής ή αλλοδαπής - «city tax»).

Το ανωτέρω όριο των 300 ευρώ ανά συμμετέχοντα εφαρμόζεται ανά εορταστική εκδήλωση. Εφόσον το συνολικό ετήσιο ποσό της εν λόγω δαπάνης υπερβαίνει το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης, τότε η συνολική δαπάνη εκπίπτει μόνο μέχρι του ποσού που δεν υπερβαίνει το εν λόγω ποσοστό. Δηλαδή, σε κάθε περίπτωση η εκπιπτόμενη δαπάνη δεν μπορεί να υπερβαίνει το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων....

ια) Οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Εξαιρούνται δαπάνες ψυχαγωγίας που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της επιχειρηματικής δραστηριότητας των επιχειρήσεων που έχουν ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας, οι οποίες δικαιούνται να εκπέσουν το σύνολο των υπόψη δαπανών.

ιβ) Οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες....

Πέραν των ανωτέρω διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

ι) Οι δαπάνες διαφήμισης δεν εκπέτουν στην περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλομένων τελών διαφήμισης, δηλαδή μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, καθόσον με τις διατάξεις της περ. δ' της κατηγορίας Δ' της παρ.1 του άρθρου 15 του από 24.9/20.10.1958 βασιλικού διατάγματος, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 2880/2001, οι οποίες εξακολουθούν να ισχύουν, ορίζεται ότι σε περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλόμενων τελών, οι σχετικές δαπάνες διαφήμισης δεν αναγνωρίζονται ως εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδα, κατά τις φορολογικές διατάξεις.....

vii) Όσον αφορά στα ποσά εκπτώσεων που χορηγούνται από τους συμβεβλημένους ιδιώτες παρόχους υπηρεσιών υγείας προς τον ΕΟΠΥΥ κατ' εφαρμογή του μηχανισμού αυτόματης πληρωμής (claw back) και του κλιμακούμενου ποσοστού επί των ποσοστών του ΕΟΠΥΥ (rebate) με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 100 του ν.4172/2013, αυτά μειώνουν τα ακαθάριστα έσοδα του έτους εντός του οποίου εκκαθαρίζονται και εκδίδονται τα σχετικά στοιχεία.
2. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παραγράφο 2 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, όπως ισχύει, για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά».

Επειδή περαιτέρω, με την [ΠΟΛ.1094/12-07-2016](#) της ΓΓΔΕ, με θέμα (Συμπλήρωση της ΠΟΛ.1113/2015 εγκυκλίου μας, σχετικά με τις εκπιπτόμενες και μη δαπάνες), διευκρινίστηκε ότι:
«ΣΤ. Χρόνος έκπτωσης του αγγελιοσήμου

1. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 12 του Ν.2328/1995 , με τις οποίες καθορίστηκε η διαδικασία καταβολής και απόδοσης του αγγελιοσήμου, ορίζεται ότι απαγορεύεται η καταχώριση ή η μετάδοση διαφημιστικών μηνυμάτων ή η ανάληψη χορηγίας εκπομπής ή η διάθεση χώρου σε έντυπο ή ραδιοφωνικού ή τηλεοπτικού χρόνου για τη μετάδοση διαφημιστικών μηνυμάτων, χωρίς την έκδοση τιμολογίου, που εκδίδεται κατά τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (νυν ΕΛΠ) και επί του οποίου αναγράφεται και το ποσό του αγγελιοσήμου που αναλογεί.

Επίσης, με τις διατάξεις της παρ. 7 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι κάθε ημερολογιακό δίμηνο και μέχρι την 20η ημέρα του μήνα που ακολουθεί το δίμηνο, κατατίθεται με τη συμπλήρωση ειδικών εντύπων από τον διαφημιζόμενο ή εφόσον μεσολαβεί διαφημιστής, από τον διαφημιστή κατ' εντολή του διαφημιζομένου, το αγγελιόσημο στο όνομα του μέσου ενημέρωσης, στο οποίο έγινε η διαφημιστική προβολή, σε τράπεζες συμβεβλημένες με τα κατά νόμο αρμόδια για την είσπραξη του αγγελιοσήμου ασφαλιστικά ταμεία και σε σχετικούς λογαριασμούς τους.

Τέλος, με τις διατάξεις της παρ. 12 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι σε περίπτωση που δεν έχει καταβληθεί από τον διαφημιστή ή τον διαφημιζόμενο εγκαίρως και προσηκόντως το αγγελιόσημο επί των διαφημίσεων, ανεξάρτητα από τις άλλες συνέπειες, οι σχετικές διαφημιστικές δαπάνες δεν εκπέμπουν από τα ακαθάριστα έσοδα του διαφημιστή και του διαφημιζομένου, έστω και αν στη δεύτερη περίπτωση μεσολαβεί διαφημιστής.

2. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω συνάγεται, ότι το αγγελιόσημο εκπέμπει από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορά, ήτοι του φορολογικού έτους στο οποίο εκδόθηκαν τα σχετικά παραστατικά, υπό την προϋπόθεση ότι πληρούνται αθροιστικά οι προϋποθέσεις του [άρθρου 22 του Ν.4172/2013](#) και με την επιφύλαξη των διατάξεων της παρ. 9 του άρθρου 38 του πρόσφατα ψηφισθέντος Ν.4387/2016 με βάση τις οποίες από 1.8.2016 καταργούνται οι διατάξεις επιβολής του αγγελιοσήμου.

Επισημαίνεται ότι σε περίπτωση εκπρόθεσμης καταβολής του αγγελιοσήμου, οι σχετικές διαφημιστικές δαπάνες δεν εκπέμπουν από τα ακαθάριστα έσοδα του διαφημιστή και του διαφημιζομένου, κατά ρητή διατύπωση του Ν.2328/1995».

Επειδή περαιτέρω, με την [ΠΟΛ.1003/31-12-2014](#) της ΓΓΔΕ, στην παρ 5 του άρθρου 3. Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία, ορίζεται ότι: «3.5.1 Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τόσο τη λογιστική αξία όσο και τη φορολογική βάση, εφόσον διαφέρουν, των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση. Η υποχρέωση αυτή είναι αυτονόητη προϋπόθεση για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της οντότητας. Η παρακολούθηση δύναται να γίνεται με οποιοδήποτε πρόσφορο και ασφαλή τρόπο, ώστε να μπορούν να εξαχθούν οι απαραίτητες πληροφορίες για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τη σύνταξη των φορολογικών δηλώσεων, και τη διασφάλιση της δυνατότητας διενέργειας ελέγχων.

3.5.2 Οι διαφορές μεταξύ φορολογικής και λογιστικής βάσης διακρίνονται σε μόνιμες και προσωρινές. Προσωρινή διαφορά βάσει του ορισμού του Παραρτήματος Α είναι η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και της φορολογικής βάσης ενός στοιχείου, όταν η διαφορά αυτή αναστρέφεται στο μέλλον. Για παράδειγμα, όταν ένα έξοδο ποσού 100 ευρώ αναγνωρίζεται λογιστικά στη χρήση 20Χ4 αλλά θα εκπεστεί για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος στη χρήση 20Χ5, το λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσεως 20Χ4 είναι μικρότερο κατά 100 ευρώ από το φορολογικό αποτέλεσμα αυτής, ενώ στη χρήση 20Χ5 θα συμβεί το αντίστροφο».

Περαιτέρω στην παρ 12 του ίδιου ως άνω άρθρου ορίζεται ότι: «**3.4 Η τήρηση τόσο του απλογραφικού όσο και του διπλογραφικού συστήματος γίνεται σε κάθε περίπτωση σύμφωνα με τη θεμελιώδη αρχή του δεδουλευμένου (accrual assumption) κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 17 του παρόντος νόμου. Δηλαδή, αναγνωρίζονται και καταχωρούνται οι επιπτώσεις των συναλλαγών και γεγονότων όταν προκύπτουν και όχι όταν διακανονίζονται ταμειακά.**

Επειδή «οι διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος καθιερώνουν την αρχή του ετήσιου της φορολογίας και την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Σύμφωνα με τη δεύτερη αρχή, κάθε χρήση είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις άλλες χρήσεις και δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός των αποτελεσμάτων αυτής με τα αποτελέσματα των προηγούμενων ή των επόμενων χρήσεων.... Επίσης σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 25 των ΕΛΠ, τα έσοδα αναγνωρίζονται εντός της περιόδου στην οποία καθίστανται δουλευμένα. Κατά συνέπεια τα μεν ακαθάριστα έσοδα και κέρδη κατατάσσονται και φορολογούνται στη χρήση κατά την οποία προέκυψαν και αποκτήθηκαν, ανεξάρτητα του χρόνου κατά τον οποίο εισπράχθηκαν, οι δε δαπάνες κατατάσσονται στη χρήση την οποία βαρύνουν.

...

Ισχύει και εφαρμόζεται η αρχή του δεδουλευμένου

Η τήρηση τόσο του απλογραφικού όσο και του διπλογραφικού συστήματος γίνεται σε κάθε περίπτωση σύμφωνα με τη θεμελιώδη αρχή του δεδουλευμένου (*accrual assumption*), κατά την παρ. 1 του άρθρου 17 των ΕΛΠ. Δηλαδή, αναγνωρίζονται και καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα όταν προκύπτουν και όχι όταν διακανονίζονται ταμειακά. (Εγκ. ΠΟΛ.1003/2015 § 3.04)».

(Δ. Σταματόπουλου-Π. Σταματόπουλου-Γ. Σταματόπουλου, ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΑΝΑΛΥΣΗ-ΕΡΜΗΝΕΙΑ, Αθήνα 2015- σελ 172-173).

Επειδή σύμφωνα με την [ΠΟΛ. 1036/27-03-2017](#) (ΦΕΚ 1023 Β'), κατά το φορολογικό έλεγχο επιχειρήσεων που τηρούν διπλογραφικά βιβλία του Ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251), για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1ης Ιανουαρίου 2014 και μετά, θα εφαρμόζεται το Πρόγραμμα Ελέγχου του παραρτήματος ΙΙΙ της [ΠΟΛ. 1124/18.6.2015](#). Σύμφωνα δε με το παράρτημα ΙΙ της ως άνω ΠΟΛ, τα στοιχεία που λαμβάνονται υπόψη κατά την ελεγκτική διαδικασία από το φορολογικό έλεγχο είναι τα στοιχεία που λαμβάνονται από το **Δημοσιευμένο Ισολογισμό** και την **κατάσταση του λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως**.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, η μεταφερόμενη ζημία ύψους 219.371,30 €, που επικαλείται η προσφεύγουσα, έρχεται σε αντιδιαστολή με το δημοσιευμένο Ισολογισμό και την κατάσταση λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως της, για το φορολογικό έτος 2014, όπου οι ζημίες του οικείου φορολογικού έτους, ανέρχονται στο ποσό των 191.274,46 €, βάσει της αρχικής υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος Νομικών Προσώπων. Οι δαπάνες συνολικού ποσού 19.840,05 €, οι οποίες απορρίφθηκαν από το διενεργηθέντα έλεγχο, αφαιρέθηκαν (ως λογιστικές διαφορές) λόγω της προκύπτουσας ζημιάς, από το αρχικό αποτέλεσμα και κατόπιν τούτου διαμορφώθηκε το τελικό αποτέλεσμα (ζημίες περιόδου) με την προσθήκη και της ζημιάς παρελθουσών ετών ποσού 1.346,98 €, που ανήλθε, βάσει ελέγχου, στο ποσό των 170.631,39 ευρώ.

Συνεπώς αβάσιμα προβάλλεται από την προσφεύγουσα ο ισχυρισμός ότι η διαφορά των 48.739,91 €, που προέκυψε για το φορολογικό έτος 2014, οφείλεται σε λογιστικές διαφορές που αναιτιολόγητα και παράνομα απέρριψε ο έλεγχος.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

- Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι το σύνολο του λογαριασμού ...-00-00-0000, «**τακτικές αποδοχές έμμισθου προσωπικού**», δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση, δεδομένου ότι αφορά μισθολογική δαπάνη της υπαλλήλου ..., με ημερομηνία πρόσληψης την 21-3-2014 και ειδικότητα υπαλλήλου Γραμματείας, η οποία συνέβαλλε στην επίτευξη του σκοπού της επιχείρησης και στην απόκτηση εισοδήματος.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση ο έλεγχος δεν αναγνώρισε δαπάνες ύψους 16.504,22 € και 5.568,08 € στα φορολογικά έτη 2014 και 2015 αντίστοιχα, που αφορούν σε τακτικές αποδοχές, (δαπάνες μισθοδοσίας), της υπαλλήλου ..., με ημερομηνία πρόσληψης την 21-03-2014 και ειδικότητα υπαλλήλου Γραμματείας, θεωρώντας ότι δεν συνέβαλλε στην επίτευξη του σκοπού της προσφεύγουσας επιχείρησης και στην απόκτηση εισοδήματος, δεδομένου ότι κατά το επίμαχο χρονικό διάστημα από 21-03-2014 έως και 11-06-2015, πραγματοποιούνταν εργασίες ανακαίνισης και διαμόρφωσης του χώρου.

Επειδή, οι προϋποθέσεις αναγνώρισης των δαπανών στα υπό κρίση έτη τίθενται, στο άρθρο 22 του ν. 4172/2013. Ως γενικός κανόνας τίθεται η έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών, εφόσον πληρούνται ορισμένες προϋποθέσεις και δεν εμπίπτουν στις κατονομαζόμενες εξαιρέσεις. Οι προϋποθέσεις αυτές είναι οι ακόλουθες:

- α) Οι δαπάνες να πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της. Δηλαδή οι δαπάνες να κρίνονται απαραίτητες από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται μέσα στα πλαίσια της συνήθους οικονομικής δραστηριότητας της.
- β) Οι δαπάνες να αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής να μη κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, με βάση τα στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.
- γ) Οι δαπάνες να εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά, ήτοι θα πρέπει να στηρίζονται

σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών και τα Ε.Λ.Π.

Επειδή η έννοια της παραγωγικότητας μιας δαπάνης που υπήρχε στον προηγούμενο Κ.Φ.Ε., αντικαταστάθηκε από την έννοια του συμφέροντος της επιχείρησης, η οποία είναι γενικότερη και στην οποία εμπεριέχεται η έννοια της παραγωγικότητας και επομένως οι αποφάσεις του ΣτΕ, οι οποίες αφορούν στην παραγωγικότητα ή μη μιας δαπάνης, θεωρείται ότι ισχύουν, ως προς την ουσία τους και δύνανται να χρησιμοποιηθούν ως εργαλείο για την ερμηνεία της έννοιας του συμφέροντος της επιχείρησης και συνεπώς της δαπάνης ως εκπεστέας.

Επειδή «το συμφέρον της επιχείρησης δεν έχει δυνατότητα να το κρίνει ο ελεγκτής, εκτός εάν πρόκειται για καταβολές που συνιστούν ποινικό αδίκημα. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της (ΣτΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, ΣτΕ 1729/2013, ΣτΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στον νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές)». (Δ. Σταματόπουλος-Α. Καραβοκύρης, ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ & ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ , - Άρθρο 22 - Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες-Αθήνα 2017- ΤΟΜΟΣ Α΄- σελ 362).

Επειδή η κρίση του «σκοπίμου» της πραγματοποιήσεως της δαπάνης ανήκει εις τον επιχειρηματία φορολογούμενο και δεν υπόκειται εις τον έλεγχο της φορολογικής αρχής και των φορολογικών δικαστηρίων, εκτός αν αποδεικνύεται δια συγκεκριμένων στοιχείων, η προσαγωγή των οποίων βαρύνει τη φορολογούσα αρχή, ότι δεν έλαβε χώρα η πραγματοποίηση της δαπάνης ή ότι εγένετο αυτή δια άλλη αιτία (ΣτΕ 1513/68 και Φορ.Εφετ.4733/70).

Επειδή εν προκειμένω, οι επίμαχες δαπάνες εγγράφηκαν στα βιβλία της προσφεύγουσας, αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά και δεδομένου ότι δεν επιτρέπεται στη φορολογική αρχή, κατά τα νομολογιακώς κριθέντα, να ελέγχεται η σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών, εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο, ο ως άνω ισχυρισμός της

προσφεύγουσας, ως προς την αναγνώριση των τακτικών αποδοχών έμμισθου προσωπικού, γίνεται αποδεκτός.

- Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι το σύνολο του λογαριασμού 61-95-00-0001, «**ασφαλιστικές εισφορές ΤΣΑΥ**», δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση, δεδομένου ότι αφορά, σε εργοδοτικές εισφορές σύνταξης τριών γιατρών στο 2016.

Επειδή η απόφαση του ΔΣ του ΤΣΑΥ που επικαλείται η προσφεύγουσα και η οποία καθόριζε την ασφάλιση των υγειονομικών εμμίσθων, καταργήθηκε και ισχύουν πλέον τα οριζόμενα με τις γενικές διατάξεις του 4387/2016 και εν προκειμένω, στο άρθρο 39.

Επειδή οι ελεύθεροι επαγγελματίες (ιατροί, λογιστές, δικηγόροι, μηχανικοί, κ.α.) οι οποίοι καταβάλλουν εισφορές με βάση την [παράγραφο 1 του άρθρου 39 ν.4387/2016](#) εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα τους τις ασφαλιστικές εισφορές (περίπτωση ιατρού . .), ο οποίος λειτουργεί με ιδιωτικό ιατρείο και εκπίπτει φορολογικά όλες τις δαπάνες του άρθρου 22 του ΚΦΕ. Οι ελεύθεροι επαγγελματίες οι οποίοι καταβάλλουν εισφορές με βάση την παράγραφο 9 του άρθρου 39 του ν.4387/2016 (μπλοκάκια), εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του ελευθέρου επαγγέλματός τους το ποσοστό των εισφορών που αντιστοιχεί στον συμβαλλόμενο (περίπτωση των ιατρών .. και . .). Περαιτέρω διαπιστώθηκε από τα δεδομένα των φορολογικών δηλώσεων των ως άνω δύο ιατρών, ότι φορολογήθηκαν ως μισθωτοί, βάσει του άρθρου 12 παρ.2 στ' του ν. 4172/2013. (μπλοκάκια). Ακολούθως ο έλεγχος διαπίστωσε ότι κατά το φορολογικό έτος 2015 η προσφεύγουσα καταχώρησε στα βιβλία της αμοιβές ιατρών ύψους 17.000,00 ευρώ που αφορούν στην περίπτωση της ιατρού ... και του ιατρού ..., χωρίς ωστόσο να καταχωρήσει τις αντίστοιχες ασφαλιστικές εισφορές, ούτε να επιδείξει δικαιολογητικά καταβολών τους.

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή **δεν προσκομίστηκαν** από την προσφεύγουσα **περαιτέρω στοιχεία**, ήτοι οι συμβάσεις όπου αναφέρεται το ποσό της συμφωνηθείσας αμοιβής και η διάρκεια τους, βάσει των οποίων έχει προβεί σε κατανομή της συμφωνηθείσας αμοιβής ανά μήνα, ούτε οι υποβληθείσες **Αναλυτικές Περιοδικές Δηλώσεις (ΑΠΔ)**, ώστε να προκύπτει αδιαμφισβήτητα η εμπρόθεσμη καταβολή των εισφορών αυτών **ύψους 13.108,01 €**.

Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ως προς τις λογιστικές διαφορές των ασφαλιστικών εισφορών ΤΣΑΥ, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

- Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το σύνολο του λογαριασμού ...-0000 «**διάφορα έξοδα προβολής και διαφήμισης**», το ποσό των 1.750,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 402,50 € στο 2016.

Επειδή, με το άρθρο 15 του Α.Ν.248/30-12-1967, επιβλήθηκε **αγγελιόσημο** σε ποσοστό «20% επί του τιμήματος εκάστης διαφημίσεως ή παντός επί πληρωμή δημοσιεύματος καταχωρημένων εις μη ημερησία εφημερίδα εκδιδόμενη εν Αθήναις και Θεσσαλονίκη», ενώ στην παρ. 2 του ως άνω άρθρου περιέχεται ορισμός της μη ημερησίας εφημερίδας για την εφαρμογή της εν λόγω ρύθμισης. Κατά τη διάταξη αυτή, μη ημερησία εφημερίδα θεωρείται «κάθε έντυπο που εκδίδεται με οποιαδήποτε μορφή ή εμφάνιση μέχρι και τρεις φορές τουλάχιστον ετησίως».

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 8 παρ. 1 του ν.δ/τος 1344/1973 «περί τροποποιήσεως και συμπληρώσεως του Ν.Δ. 285/1969», προβλέφθηκε ότι «το περί ου η παρ. 1 του Α.Ν. 248/1967 αγγελιόσημο επιβάλλεται και επί των διαφημίσεων και επί πληρωμή, δημοσιεύσεων, των καταχωριζομένων εις μη ημερησίας εφημερίδας και περιοδικά, εκδιδόμενα εν τη περιοχή της τέως Διοικήσεως Πρωτεύουσας».

Επειδή περαιτέρω, με την παράγραφο 1 του άρθρου 12 του Ν. 2328/95, ορίζεται ότι: «1.Απαγορεύεται η καταχώριση ή η μετάδοση διαφημιστικών μηνυμάτων ή η ανάληψη χορηγίας εκπομπής ή η διάθεση χώρου σε έντυπο ή ραδιοφωνικού ή τηλεοπτικού χρόνου για τη μετάδοση διαφημιστικών μηνυμάτων, χωρίς την έκδοση τιμολογίου, που εκδίδεται κατά τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (νυν Ε.Λ.Π.) και επί του οποίου αναγράφεται και το ποσό του αγγελιοσήμου που αναλογεί». Περαιτέρω με τις διατάξεις της παρ. 12 του ίδιου ως άνω άρθρου, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι σε περίπτωση που δεν έχει καταβληθεί από τον διαφημιστή ή τον διαφημιζόμενο εγκαίρως και προσηκόντως το αγγελιόσημο επί των διαφημίσεων, ανεξάρτητα από τις άλλες συνέπειες, οι σχετικές διαφημιστικές δαπάνες δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του διαφημιστή και του διαφημιζομένου, έστω και αν στη δεύτερη περίπτωση μεσολαβεί διαφημιστής.

Τέλος με την ΠΟΛ 1094/2016, επισημαίνεται ότι σε περίπτωση εκπρόθεσμης καταβολής του αγγελιοσήμου, οι σχετικές διαφημιστικές δαπάνες δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του διαφημιστή και του διαφημιζομένου, κατά ρητή διατύπωση του ν.2328/1995.

Επειδή σε κάθε περίπτωση αρμόδιο όργανο να χαρακτηρίσει το έντυπο που εκδίδεται ως υπαγόμενο, ή μη, σε αγγελιόσημο είναι το ΤΣΠΕΑΘ και ως εκ τούτου, σε κάθε περίπτωση θα έπρεπε να ζητηθεί έγγραφη απαλλαγή από την συγκεκριμένη υπηρεσία.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση το ποσό των 1.750,00 ευρώ που αντιστοιχεί στα υπ' αριθ. .../9-5-16 αξίας 1.065,00 € και .../9-5-16 αξίας 685,00 €, Τ.Π.Υ. πλέον ΦΠΑ συνολικού ποσού 402,50 €, εκδόσεως της επιχείρησης «...» Α.Φ.Μ. ..., που αφορούν σε διαφημιστική καταχώρηση στον ετήσιο οδηγό νεφρικής νόσου 2016 και σε σχεδιασμό της διαφημιστικής μακέτας για την ανωτέρω καταχώρηση, δεδομένου ότι δεν καταβλήθηκε το

σχετικό αγγελιόσημο, ενώ υφίστατο υποχρέωση, καθόσον οι ως άνω διατάξεις επιβολής του αγγελιοσήμου καταργήθηκαν κατά την 01/08/2016, με τις διατάξεις της παρ. 9 του άρθρου 38 του Ν.4387/2016 και συνεπώς ο έλεγχος ορθά συμπεριέλαβε τα ως άνω ποσά στις λογιστικές διαφορές.

Επομένως ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

- Ως προς τον ισχυρισμό ότι δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το σύνολο του λογαριασμού 61-01-01-0000 «**αμοιβές και έξοδα τρίτων άνευ ΦΠΑ**», το ποσό των 6.738,34 €, πλέον 1.592,26 € στο 2016.

Επειδή με την παρ 1 του άρθρου 17 του Ν.4308/2014, ορίζεται ότι όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων, που προκύπτουν στην τρέχουσα περίοδο αναγνωρίζονται στην περίοδο αυτή, βάσει της αρχής του δεδουλευμένου, ήτοι ένα έξοδο αναγνωρίζεται όταν προκύπτει και όχι όταν διακανονίζεται ταμειακά. Με την παρ 2 δε του άρθρου 25 του Ν.4308/2014, καθιερώνεται η αρχή της αυτοτέλειας των φορολογικών ετών και δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός των αποτελεσμάτων ενός έτους με τα αποτελέσματα των προηγούμενων ή των επόμενων ετών.

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περ β' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013, δεν αναγνωρίζεται και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, (σχετ. ΠΟΛ.1216/01.10.2014 και ΠΟΛ.1079/06.04.2015).

Επειδή ως προς το υπ' αριθ. ../19.12.2016 Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 959,68 €, πλέον ΦΠΑ, εκδόσεως της επιχείρησης «....» Α.Φ.Μ. .. που αφορά στην έκδοση 17 μηνιαίων καρτών στάθμευσης, ορθά δεν εκπέστηκε γιατί η εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Επίσης ορθά δεν εκπέστηκε το σύνολο της αξίας του υπ' αριθ. ../07.12.2016 Τ.Π.Υ. εκδόσεως της επιχείρησης «... & ...» Α.Φ.Μ. ..., καθαρής αξίας 480,00 € πλέον ΦΠΑ, που αφορά σε παροχή υπηρεσιών ασφάλειας (security) για το χρονικό διάστημα 01/12/2016-01/12/2017 και ο έλεγχος αναγνώρισε μέρος της δαπάνης που αφορά στον 12ο μήνα του 2016, ήτοι 40,00 €, και απέρριψε το υπόλοιπο ύψους 440,00 €, καθόσον σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας, η οποία ολοκληρώνεται το επόμενο φορολογικό έτος, ανεξάρτητα αν το σχετικό δικαιολογητικό εκδίδεται πριν ή μετά την προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού, η σχετική δαπάνη εκπίπτει στο φορολογικό έτος εντός του οποίου ολοκληρώνεται η παροχή και υπάρχει υποχρέωση έκδοσης του σχετικού δικαιολογητικού. Επίσης ορθά δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση το υπ' αριθ.

υπ' αριθ. .../18.01.2016 Τ.Π.Υ. εκδόσεως της επιχείρησης «...» ΑΦΜ. ... που αφορά σε παρεχόμενη υπηρεσία (δεδουλευμένο έξοδο) του μηνός Δεκεμβρίου 2015 (προηγούμενου φορολογικού έτους).

Επειδή, με την [ΠΟΛ.1113/2015](#) εγκύκλιό της ΑΑΔΕ, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 22, 22Α και 23 του Ν. 4172/2013, διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι εκπίπτει όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23.

Επειδή με τη Λογιστική Οδηγία για τα ΕΛΠ ορίζεται ότι τα λογιστικά αρχεία είναι τα ηλεκτρονικά ή φυσικά μέσα, στα οποία περιέχονται πληροφορίες αναγκαίες για την κατάρτιση και τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν μεταξύ άλλων βάσεις πρωτογενών πληροφοριακών δεδομένων, παραστατικά των συναλλαγών και γεγονότων (λογιστικά στοιχεία). Ως λογιστικά αρχεία θεωρούνται και τα στοιχεία (παραστατικά) που λαμβάνει η οντότητα από τρίτους, στα πλαίσια της λειτουργίας της, όπως στοιχεία διακίνησης αγαθών, τιμολόγια αγοράς, στοιχεία πληρωμών και εισπράξεων και αντίγραφα κίνησης λογαριασμών, οι παντός είδους συμβάσεις στις οποίες υπεισέρχεται η οντότητα στα πλαίσια της λειτουργίας της, καθώς και τα παντός είδους έγγραφα για την επικοινωνία με το προσωπικό της και τους τρίτους.

Ως προς τα υπ' αριθ. .../11.02.2016 αξίας 329,27 €, .../17.03.2016 αξίας 418,70 €, .../10.04.2016 αξίας 410,57 €, .../12.05.2016 αξίας 475,61 €, .../31.05.2016 αξίας 573,18 €, .../11.07.2016 αξίας 588,71, .../05.10.2016 αξίας 665,33 €, .../07.11.2016 αξίας 842,75 € και .../03.12.2016 αξίας 754,04 €. Τ.Π.Υ. ήτοι συνολικής αξίας 5.058,16 €, εκδόσεως της επιχείρησης «...» ΑΦΜ. ..., που αφορούν σε ενοίκιο στάθμευσης αυτοκινήτων προς εξυπηρέτηση πελατείας, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν χρησιμοποίησε το παρκινγκ για προσωπικούς σκοπούς αλλά για διάφορα οχήματα με τα οποία εισέρχονταν οι πελάτες της. Δεδομένου ότι, το πελατολόγιο της αποτελείται από ασθενείς, (νεφροπαθείς), που δεν μπορούν να ψάχνουν με τις ώρες για παρκάρισμα στο κέντρο της Θεσσαλονίκης και ότι πολλές φορές ερχόντουσαν με κάποιο συνοδό, οπότε είναι πιθανό το όχημα να ανήκε σε αυτόν. Σε κάθε περίπτωση πρόκειται για μια πραγματική δαπάνη και η οποία εξυπηρετεί άμεσα τους σκοπούς της. Ως εκ τούτου θα πρέπει να αναγνωριστεί προς έκπτωση. (Προσκομίζονται το Συμφωνητικό με την ατομική επιχείρηση «. .» και αποδείξεις εισόδου στο παρκινγκ, όπου αναγράφονται οι αριθμοί κυκλοφορίας των οχημάτων).

Επειδή, όπως εξάλλου, έχει κριθεί νομολογιακά, τα διοικητικά δικαστήρια μπορούν, στηριζόμενα στα διδάγματα της κοινής πείρας, να συναγάγουν από αποδεδειγμένα πραγματικά περιστατικά, συμπεράσματα περί της συνδρομής ή μη άλλων πραγματικών περιστατικών. Τούτο δε, διότι τα διδάγματα της κοινής πείρας, τα οποία δεν αποτελούν από μόνα τους αποδεικτικά μέσα, συνίστανται σε γενικές αρχές για την εξέλιξη των φυσικών φαινομένων και των βιοτικών σχέσεων,

που συνάγονται επαγωγικά από την εμπειρία και τη συμμετοχή στις συναλλαγές και τις τεχνικές ή επιστημονικές γνώσεις του μέσης μορφώσεως ανθρώπου.

Λαμβάνοντας υπόψη το είδος της δραστηριότητας της προσφεύγουσας (νεφρολογική κλινική) και στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης ο ως άνω ισχυρισμός της γίνεται αποδεκτός ως προς το ποσό των 5.058,16 €, πλέον ΦΠΑ, που αφορά στις υπηρεσίες στάθμευσης.

- Ως προς τον ισχυρισμό ότι δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση το σύνολο του λογαριασμού ...-00-0000 «**εκπτώσεις πωλήσεων υπηρεσιών χονδρικά άνευ Φ.Π.Α.**», ήτοι ποσό 29.381,25 €, που αφορά το μηχανισμό αυτόματης πληρωμής (claw back) και του κλιμακούμενου ποσοστού (rebate) στο 2016.

Επειδή, με την **ΠΟΛ.1113/02.06.2015** ορίζεται ότι όσον αφορά στα ποσά εκπτώσεων που χορηγούνται από τους συμβεβλημένους ιδιώτες παρόχους υπηρεσιών υγείας προς τον ΕΟΠΥΥ κατ' εφαρμογή του μηχανισμού αυτόματης πληρωμής (claw back) και του κλιμακούμενου ποσοστού επί των ποσοστών του ΕΟΠΥΥ (rebate) με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 100 του ν.4172/2013, αυτά μειώνουν τα ακαθάριστα έσοδα του έτους εντός του οποίου εκκαθαρίζονται και εκδίδονται τα σχετικά στοιχεία.

Επειδή περαιτέρω, με την **ΠΟΛ.1191/12.8.2014** ορίζεται ότι αναφορικά με την φορολογική μεταχείριση των ποσών επιστροφής κατ' εφαρμογή του μηχανισμού αυτόματης επιστροφής (claw back) και του κλιμακούμενου ποσοστού επί των οφειλών του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. (rebate), από τους συμβεβλημένους ιδιώτες παρόχους υπηρεσιών υγείας, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 100 του Ν 4172/2013, όταν τα παραπάνω ποσά επιστροφής μπορούν να προβλεφθούν στη χρήση που αφορούν, βαρύνουν τη χρήση αυτή, διαφορετικά θα μειώσουν τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης εντός της οποίας εκκαθαρίζονται και εκδίδονται τα σχετικά στοιχεία.

Επειδή με το **Αρ. Πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1052893/04-04-2016** απαντητικό έγγραφο της ΓΓΔΕ, με θέμα {Χρόνος φορολόγησης και φορολογική μεταχείριση των claw back και rebate ιατρού που έχει σύμβαση με τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ.) διευκρινίστηκε ότι: «*Κατόπιν των ανωτέρω, συνάγεται ότι εφόσον οι εκκαθαρίσεις του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. εκδόθηκαν σε χρόνο πριν την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογικού έτους 2015, έχετε τη δυνατότητα να λάβετε υπόψη σας τα στοιχεία αυτά, έτσι ώστε από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2015 να έχουν αφαιρεθεί τα ποσά claw back και rebate που αφορούν το έτος αυτό*».

Επειδή με το **Αρ. Πρωτ. 328/29-02-2016** έγγραφο της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης & Ελέγχων Ν.Π.Δ.Δ. (ΣΛΟΤ), με θέμα (Έκδοση πιστωτικού λόγω REBATE – CLAWBACK), διευκρινίστηκε ότι: «*7. Ενόψει των ανωτέρω, όταν τα παραπάνω ποσά επιστροφής κατ' εφαρμογή*

των [παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 100 του Ν.4172/2013](#) μπορούν να προβλεφθούν στη χρήση που αφορούν, βαρύνουν τη χρήση αυτή, διαφορετικά θα μειώσουν τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης εντός της οποίας εκκαθαρίζονται και εκδίδονται τα σχετικά στοιχεία».

Επειδή, το ως άνω ποσό ορθά δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση, καθόσον αποτελεί μειωτικό στοιχείο των ακαθαρίστων εσόδων και εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους στο οποίο αφορά, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 23 ΚΦΕ, καταχωρήθηκε δε στα βιβλία της προσφεύγουσας, βάσει της υπ' αριθ. .../6-4-2016 Βεβαίωσης Ποσού Αυτόματης Επιστροφής, (clawback) και Ποσού Επιστροφής (rebate) του β' εξαμήνου 2015, που εξέδωσε ο ΕΟΠΥΥ, δικαιολογητικό το οποίο λήφθηκε **πριν** την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και **πριν** την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου έτους και αφορά την κλειόμενη περίοδο (φορολογικό έτος 2015).

Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος και καταχρηστικώς προβαλλόμενος.

- Ως προς τον ισχυρισμό ότι δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το σύνολο του λογαριασμού 66-04 «**αποσβέσεις επίπλων & λοιπού εξοπλισμού**», το ποσό των 5.072,61€ στο 2016.

Επειδή, με την παρ. 9 της ΠΟΛ.1103/11-5-2015, αφενός διευκρινίστηκε για την παρ. 5.δ της ΠΟΛ.1073/31-3-2015 ότι στην περίπτωση ανέγερσης ακινήτου σε έδαφος κυριότητας του εκμισθωτή με δαπάνες του μισθωτή, ο μισθωτής, εφόσον ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που πραγματοποίησε για την ανέγερση του ακινήτου, ισόποσα επιμεριζόμενες στα έτη της μίσθωσης, καθότι η ωφέλεια από τη χρήση του μισθίου εκτείνεται σε περισσότερα του ενός έτη. Αφετέρου ανακλήθηκε (εν μέρει) η παρ. 5.ε της ΠΟΛ.1073/31-3-2015 και ορίστηκε ότι στην περίπτωση βελτίωσης ή/και επέκτασης σε μισθωμένο ακίνητο, με δαπάνες του μισθωτή, ο μισθωτής εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που πραγματοποίησε για τις βελτιώσεις ή επεκτάσεις, ισόποσα επιμεριζόμενες στα έτη της μίσθωσης.

Επειδή εν προκειμένω, από την εκτύπωση του Μητρώου Παγίου Ενεργητικού, που τέθηκε υπόψη του διενεργηθέντος ελέγχου προέκυψε ότι τα εν λόγω πάγια ήδη περιλήφθηκαν στο λογαριασμό ...-0000 «κτίρια-εγκατ. κτιρ.-τεχν. έργα υπό εκτέλεση», μεταφέρθηκαν στο λογαριασμό ...-0000 «κτίρια-εγκατ. κτιρίων σε ακίνητα τρίτων» και αποσβέστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ΚΦΕ με την έκπτωσή τους από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2014, επιμεριζόμενα στα εννέα (9) έτη της μίσθωσης. Περαιτέρω με την παρ.6 του άρθρου 24 του Ν.4174/2013, ορίζεται ότι η φορολογική απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από

τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο. κατ' αναλογία με τους συντελεστές της παραγράφου 4 και όχι από το μήνα που αυτό άρχισε να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί.

Συνεπώς οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί από την προσφεύγουσα προβάλλονται αβάσιμα και καταχρηστικά.

- Ως προς τον ισχυρισμό ότι δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το σύνολο του λογαριασμού ...-0000 «έξοδα συνεδρίων δεξιώσεων και άλλων παρεμφερών εκδηλώσεων», το ποσό των 1.492,52 € στο 2015.

Επειδή σύμφωνα τις διατάξεις της περ ι' του άρθρου 23 οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης.

Επειδή δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο προς έκπτωση ολόκληρο το ποσό των 2.439,02 €, που αντιστοιχεί στο υπ' αριθ. .../17-12-2015 Τιμολόγιο εκδόσεως της επιχείρησης «.» Α.Φ.Μ. .. και αφορά σε έξοδα για την τέλεση των εγκαινίων της προσφεύγουσας και το ολόκληρο ποσό των 160,00 €, που αντιστοιχεί στο υπ' αριθ. .../12-12-15 ΤΔΑ εκδόσεως της επιχείρησης «...», καθώς και τα ποσά των 560,98 € και 36,80 € αντίστοιχα, που αντιστοιχούν στον Φ.Π.Α. των ως άνω τιμολογίων. Στην υπό κρίση περίπτωση η συνολική δαπάνη εορταστικών εκδηλώσεων ανέρχεται στο ποσό των 3.196,80 ευρώ (2.439,02+160,00+560,98+36,80), ενώ το ποσό που δύναται να εκπεσθεί για δαπάνες διεξαγωγής εορταστικών εκδηλώσεων είναι σε συνάρτηση του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος και ανέρχεται στο ποσό των 1.704,28 ευρώ (ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα: 340.856,87€ X 0,5%). Κατά συνέπεια, η διαφορά των 1.492,52 ευρώ (3.196,80€ - 1.704,28€) ορθά δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση.

Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί της παράνομης έκδοσης των πράξεων οριστικού προσδιορισμού παρακρατούμενων φόρων εισοδήματος, καθώς οι διαφορές καλύφθηκαν, με την υποβολή εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων

Επειδή, στο άρθρο 18 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1.α. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.

β. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

γ. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.

δ. Εάν η εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου των άρθρων 58 παρ. 2, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 1, κατά περίπτωση. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.

ε. Εξαιρουμένων των δηλώσεων παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, το επιβληθέν σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση πρόστιμο περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος.

στ. Φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που έχουν προσδιορισθεί κατά τις διατάξεις των περιπτώσεων δ' και ε' δεν διαγράφονται, συμψηφίζονται ή επιστρέφονται.

Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύναται να καθορίζεται κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου».

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις της παρ 3 του άρθρου 19 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης. β. Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης».

Επειδή, περαιτέρω με την **ΠΟΛ.1073/17-04-2018** της ΑΑΔΕ, με θέμα (Παροχή οδηγιών για την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018 (Α' 5) αναφορικά με την τροποποίηση των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας- Κ.Φ.Δ., Α' 170), ορίζεται ότι: «1. Αναφορικά με την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της εντολής φορολογικού ελέγχου προς τον σκοπό εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 18 , 19 και 72 παρ. 18 του Ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 και των

άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν.4512/2018, διευκρινίζεται ότι η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ. , πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Διευκρινίζεται ότι κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. δύναται να διενεργηθεί και στο κατάστημα της υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ. ή Ελεγκτικό Κέντρο) που την εξέδωσε, με τη συναίνεση του προσώπου προς το οποίο αυτή γίνεται (σχετ. άρθρο 47 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ.). Με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. γνωστοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με το υπόδειγμα, που επισυνάπτεται στην παρούσα, η δυνατότητα για υποβολή εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού καθώς και ο προβλεπόμενος περιορισμός των σχετικών προστίμων σε περίπτωση άμεσης εξόφλησης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις. Για την εφαρμογή των ανωτέρω λαμβάνονται υπόψη και τα ακόλουθα:...6. Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου (έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού) ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει εκπρόθεσμα δήλωση για φορολογητέα ύλη που δεν έχει περιληφθεί στην εκδοθείσα οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού με τις συνέπειες που προβλέπονται για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μέχρι την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, με την επιφύλαξη κοινοποίησης άλλης εντολής ελέγχου».

Επειδή οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης αυτών των τυπικών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια. Άλλωστε, σε κάθε περίπτωση, η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους.

Επειδή η φορολογική αρχή κατ' επιταγή των προβλεπόμενων στις διατάξεις των άρθρων 18 και 19 του Ν.4174/2013 ορθά προέβη σε έκδοση και κοινοποίηση των υπ' αριθμό .../.../25.07.2018, .../.../25.07.2018 και .../.../25.07.2018 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στο Εισόδημα από Αμοιβές Ελευθέρων Επαγγελματιών του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, καθόσον η προσφεύγουσα υπέβαλλε τροποποιητικές δηλώσεις εκπρόθεσμα, κατά την 28.06.2018, ήτοι πριν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων αλλά μετά την έκδοση και κοινοποίηση του υπ' αριθ. .../13-06-2018 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και τους συνημμένους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς του φόρου από τη φορολογική αρχή, που συντελέστηκε την 15/06/2018.

Συνεπώς, οι παραπάνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με αριθμό πρωτοκόλλου **.../28-09-2018** ενδικοφανούς προσφυγής της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας με την επωνυμία **« . » με ΑΦΜ. ...**, καθώς και:

A. Τη μερική αποδοχή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και την τροποποίηση των κάτωθι πράξεων:

- 1)** Της με αριθμό **../.../25-07-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος-πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, ως προς την αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα ποσού 16.504,22 €, για τους λόγους που αναφέρονται στο σκεπτικό της παρούσας.
- 2)** Της με αριθμό **../.../25-07-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος-πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, ως προς την αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα ποσού 5.568,08 €, για τους λόγους που αναφέρονται στο σκεπτικό της παρούσας.
- 3)** Της με αριθμό **../.../25-07-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος-πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, ως προς την αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα ποσού 6.250,04 €, για τους λόγους που αναφέρονται στο σκεπτικό της παρούσας.

B. Την απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

- 4)** Της με αριθμό **../.../25-07-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθερίων επαγγελματιών φορολογικού έτους 2014,
- 5)** Της με αριθμό **../.../25-07-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθερίων επαγγελματιών φορολογικού έτους 2015,
- 6)** Της με αριθμό **../.../25-07-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθερίων επαγγελματιών φορολογικού έτους 2016,

- 7) Της με αριθμ. .../.../25-07-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2014,
- 8) Της με αριθμό .../.../25-07-2018 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014 και
- 9) Της με αριθμό ../.../25-07-2018 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Α. ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Φορολογικό έτος 2014	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ζημία	219.371,30	170.631,39	187.135,61	32.235,69
Τέλος επιτηδεύματος	1.000,00	1.000,00	1.000,00	0,00
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	1.000,00	1.000,00	1.000,00	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	0,00 €			

Φορολογικό έτος 2015	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ζημία	263.394,46	209.807,94	231.880,27	31.514,19
Πιστωτικό ποσό	8.575,78	8.575,78	8.575,78	0,00
Τέλος επιτηδεύματος	1.000,00	1.000,00	1.000,00	0,00
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή του	7.575,75	7.575,75	7.575,75	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	0,00 €			

Φορολογικό έτος 2016	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη	160.944,96	255.921,70	227.599,33	66.654,37
Πιστωτικό ποσό	33.819,71	6.276,46	14.489,94	0,00
Τέλη χαρτ. Μισθωμάτων ακιν.	39,00	39,00	39,00	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλ. χαρ	7,80	7,80	7,80	0,00

Τέλος επιτηδεύματος άρθρο 31 ν. 3986/2011	1.000,00	1.000,00	1.000,00	0,00
Τελικό πιστωτικό ποσό	32.772,91	5.229,66	13.443,14	19.329,77
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή του	32.772,91	32.772,91	32.772,91	0,00
Χρεωστικό ποσό		27.543,25	19.329,77	19.329,77
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013		13.771,63	9.664,89	9.664,89
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	4.558,43	41.314,88	28.994,66	28.994,66
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	28.994,66 €			

Β. ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΙ ΦΟΡΟΙ ΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΜΟΙΒΕΣ ΕΛΕΥΘΕΡΙΩΝ ΕΠΑΓΓ/ΤΩΝ

Φορολογικό έτος 2014	
Φόρος	460,00
Πρόστιμο άρθρου 59 ν. 4174/2013	230,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	690,00 €

Φορολογικό έτος 2015	
Φόρος	1.430,00
Πρόστιμο άρθρου 59 ν. 4174/2013	715,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	2.145,00 €

Φορολογικό έτος 2016	
Φόρος	855,85
Πρόστιμο άρθρου 59 ν. 4174/2013	427,93
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	1.283,78 €

Γ. ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ

Φορολογικό έτος 2014	
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου	20.000,00
Χαρτόσημο	600,00
ΟΓΑ Χαρτοσήμου (20%)	120,00
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013 στα τέλη χαρτ/μου	300,00
Εισφορά ΟΓΑ - πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013 στην εισφορά ΟΓΑ	60,00
ΣΥΝΟΛΟ	1.080,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ ΜΕ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ	1.080,00 €

Δ. ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΦΔ

Πρόστιμο ΚΦΔ άρθρου 54 ν. 4174/2013	Φορολογικό έτος 2014
	100,00 €

Πρόστιμο ΚΦΔ άρθρου 54 ν. 4174/2013	Φορολογικό έτος 2015
	100,00 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.