



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 21-02-2019
Αριθμός Απόφασης: 451

**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.thess@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 1064/12-04-2017 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. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, η οποία έχει έδρα στον, νομίμως εκπροσωπούμενης από τον διαχειριστήμε ΑΦΜ κατά της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Δυνάμει του από ιδιωτικού συμφωνητικού (καταστατικού) που δημοσιεύθηκε νόμιμα στα βιβλία των εταιριών του Πρωτοδικείου με αύξοντα αριθμό την, συστάθηκε η ομόρρυθμη εταιρεία με επωνυμία «.....» και διακριτικό τίτλο «.....». Με την υπ' αριθμ. δήλωση έναρξης εργασιών μη φυσικού προσώπου που υποβλήθηκε στην Δ.Ο.Υ., άρχισε να λειτουργεί η επιχείρηση με ημερομηνία έναρξης Η διάρκεια λειτουργίας της εταιρίας ορίστηκε σε πενήντα έτη αρχομένης από τις Σκοπός της εταιρίας είναι η ενάσκηση δραστηριοτήτων σχετικών με τουριστικές επιχειρήσεις όπως ενδεικτικά η ίδρυση και εκμετάλλευση ξενοδοχείου με λειτουργία χώρων εστίασης και αναψυχής. Η προσφεύγουσα εταιρία ήταν υπόχρεη σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) για τη διαχειριστική χρήση 2012.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η υπ' αριθμ. έγγραφη εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και αφορά τον έλεγχο της φορολογίας εισοδήματος καθώς και των λοιπών φορολογικών αντικειμένων για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2012-31/12/2012), σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας Ν. 4174/2013 σε συνδυασμό και με τις Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1037/2005, 1081/2005 και 1087/2005.

Με την υπ' αριθ οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 - 31/12/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος, ποσού 3.005,96€, πλέον πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης (αρ. 49§1 του ν. 4509/2017) ποσού 2.731,82€, δη σύνολο φόρου 5.737,78€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων παροχής υπηρεσιών ύψους 1.220,60€ πλέον ΦΠΑ 79,40€, των λογιστικών διαφορών ύψους 10.779,17€ που προέκυψαν κατά τον έλεγχο, μεταξύ των οποίων και λογιστικές διαφορές από δεδουλευμένους τόκους πιστωτικών ιδρυμάτων, συνολικής αξίας 3.328,47€.

Με την με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρία, ζητά την τροποποίηση της παραπάνω οριστικής πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Εσφαλμένη κρίση του ελέγχου επί λογιστικής διαφοράς ποσού 3.328,47€ λόγω μη προσκόμισης βεβαίωσης από την τράπεζα περί των δεδουλευμένων τόκων του δανείου της εταιρίας. Μετά από αίτηση εκ νέου στην τράπεζα για λήψη βεβαίωσης τόκων, η τράπεζα χορήγησε το ίδιο αντίγραφο που αποτελεί την καρτέλα του δανείου με το ποσό των τόκων και των εξόδων που χρέωσε η τράπεζα για το 2012.

Επειδή, με το [άρθρο 31](#) του ν. [2238/1994](#) ορίζεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος: α) δ) Των δεδουλευμένων κάθε είδους τόκων δανείων ή πιστώσεων, γενικά, της επιχείρησης 14. Οι εκπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης 18. Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις του παρόντος άρθρου αποτελεί το καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις 20. Δαπάνες που εμπίπτουν στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, εκτός εκείνων που ρητά μνημονεύονται σε αυτό, για τις οποίες έχει γίνει δεκτό με διοικητικές λύσεις και με τη δικαστηριακή νομολογία ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα βάσει των διατάξεων του άρθρου αυτού, περιλαμβάνονται σε απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών. Η αναγνώριση των οριζόμενων στην απόφαση αυτή δαπανών είναι δεσμευτική για τις ελεγκτικές υπηρεσίες. Για την υλοποίηση των ανωτέρω, εντός μηνός από την έναρξη ισχύος της παραγράφου αυτής εκδίδεται η οριζόμενη από το πρώτο εδάφιο απόφαση.... Στον επόμενο μήνα μετά την έκδοση των αποφάσεων του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών που ορίζονται από την παράγραφο αυτή, εκδίδεται νέα απόφαση του ίδιου Υπουργού η οποία περιλαμβάνει συγκεντρωτικά και κατά κατηγορία όλες τις δαπάνες των οποίων η αναγνώριση ή μη από το φορολογικό έλεγχο είναι υποχρεωτική, καθώς και τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αναφέρονται, όπως αυτές έχουν ορισθεί με όλες τις αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, οι οποίες έχουν εκδοθεί από το έτος 2005 μέχρι τον ως άνω οριζόμενο χρόνο.».

Επειδή, για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. και την αναγνώριση της έκπτωσης των δαπανών πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι εξής προϋποθέσεις: α) η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική, β) η δαπάνη να είναι παραγωγική, γ) η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.), δ) η δαπάνη να είναι βέβαιη, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, ε) η δαπάνη να έχει σκοπό την απόκτηση εισοδήματος, στ) η δαπάνη να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς

φορολογούμενων), ζ) η πραγματοποίηση της δαπάνης να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.), και η) η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία.

Επειδή, με την υπ' αριθ. 1003821/10037/B0012/ΠΟΛ.1005/2005 Α.Υ.Ο.Ο. ορίζεται ότι: «Η έκπτωση των τόκων δανείων επιτρέπεται μόνο εφόσον τα δάνεια διατίθενται για τις ανάγκες της επιχειρήσεως και όχι για τη θεραπεία προσωπικών αναγκών του επιχειρηματία ή των προσώπων που μετέχουν στην επιχείρηση ή για την εξυπηρέτηση αναγκών τρίτων. (ΣΤΕ 3404/1995, ΣΤΕ 1577/1985)».

Επειδή, το ΣΤΕ με αποφάσεις (ΣΤΕ 2699/1972, ΣΤΕ 2660/1973, ΣΤΕ 317/1974, ΣΤΕ 2483/1975, ΣΤΕ 770/1977, ΣΤΕ 575/1978, ΣΤΕ 283/1979, ΣΤΕ 2368/1980, ΣΤΕ 1169/1980, ΣΤΕ 1219/1982, ΣΤΕ 3013/1984, [ΣΤΕ 314/1987](#), ΣΤΕ 703/1988, [ΣΤΕ 3402/1988](#)) έκρινε, ότι η σύμβαση του δανείου θεωρείται αποδεικνυόμενη από τα βιβλία, όταν από τη σχετική εγγραφή προκύπτουν όλα τα κατά τον νόμο στοιχεία, που είναι απαραίτητα, ώστε από αυτά και μόνο να συνάγεται η συνομολόγηση της σύμβασης του δανείου, δηλαδή από τη σχετική εγγραφή να προκύπτουν όλα τα πραγματικά στοιχεία, που συνιστούν κατά νόμο την έννοια της σύμβασης αυτής, χωρίς να απαιτείται όπως η εγγραφή αυτή αναφέρεται ρητά στην εν λόγω σύμβαση. Σύμφωνα με την ανωτέρω άποψη του ΣΤΕ είναι και η Διοίκηση (Υπ. Οικ. Ν. 6/5/ΠΟΛ.19/1978 κατόπιν της υπ' αριθ. 960/1977 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ.).

Επειδή, με τις διατάξεις του [άρθρου 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».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα εταιρία προσκόμισε στην υπηρεσία μας την συναφθείσα δανειακή σύμβαση μεταξύ αυτής και του πιστωτικού ιδρύματος από την οποία προκύπτει ότι σκοπός της λήψης του δανείου είναι η από τον οφειλέτη κάλυψη των εκάστοτε αναγκών της επιχείρησής του σε κεφάλαια κίνησης.

Επειδή από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτουν μόνο οι δεδουλευμένοι τόκοι, ανεξάρτητα αν κατέστησαν ληξιπρόθεσμοι και απαιτητοί ή αν καταβλήθηκαν μέσα στη χρήση (Σ.τ.Ε 33538/1978). Αντίθετα τόκοι δανείου που αντιστοιχούν σε προηγούμενες χρήσεις δεν αναγνωρίζονται (ΣΤΕ 5141/1995) (Πολ. 1029/17.02.2006).

Επειδή από το αντίγραφο της καρτέλας δανείου της Τράπεζας Α.Ε., που προσκόμισε η εταιρία προκύπτει ότι για το διάστημα από 01/01/2012 έως 31/12/2012 χρεώθηκε

ποσό τόκων 2.621,04€, το οποίο πρέπει να αναγνωριστεί ως δαπάνη της επιχείρησης και να μην προστεθεί στις λογιστικές διαφορές. Συνεπώς οι λογιστικές διαφορές πρέπει να περιοριστούν κατά το ποσό το οποίο εμφανίζεται στην καρτέλα και αναγνωρίζεται ως δαπάνη, ήτοι στο κατωτέρω ποσό: $3.328,47 - 2.621,04 = 707,43\text{€}$

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Φόρος Εισοδήματος

Οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012)

(Ποσά σε ευρώ)

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογητέα Κέρδη ή ζημιές	7.589,43	18.478,07	15.857,03	8.267,60
Φόρος που αναλογεί	1.517,89	3.695,61	3.171,41	1.653,52
Συμπληρωματικός φόρος 3% στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα	420,00	1.248,24	1.248,24	828,24
Φόρος που προκαταβλήθηκε	484,74	484,74	484,74	-
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	1.453,15	4.459,11	3.934,91	2.481,76
Προκαταβολή φόρου	1.065,84	1.065,84	1.065,84	-
Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής		2.731,82	2.364,12	2.364,12
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	2.518,99	8.256,77	7.364,87	4.845,88

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σημείωση :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.