



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα,

04/04/2019

Αριθμός απόφασης:1131

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. 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.

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

Την με ημερομηνία κατάθεσης 17-12-2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», Υποκατάστημα αλλοδαπής, με αντικείμενο δραστηριότητας «.....», που εδρεύει στην, αρ., με Α.Φ.Μ. της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, νομίμως εκπροσωπούμενου από τον του, κάτοικο, οδός αρ., κατόχου του υπ' αριθμ./2012 Ιταλικού Διαβατηρίου, με φορολογικό εκπρόσωπο στην Ελλάδα τον του, κάτοικο, αρ., με Α.Φ.Μ. της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, κατά της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012 – 31.12.2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, με την οποία προσδιορίζεται διαφορά πιστωτικού ποσού φόρου εισοδήματος ύψους 703.134,49 Ευρώ πλέον διαφοράς χρεωστικού ποσού φόρου εισοδήματος ύψους 327.170,44 Ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ. ύψους 958.904,80 Ευρώ, ήτοι

συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 1.989.209,70 Ευρώ και προς επιστροφή ύψους 703.134,49 Ευρώ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ .

5. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Σύντομο ιστορικό

Δυνάμει της υπ' αριθμ./2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, η οποία παρατάθηκε μέχρι 31.12.2018, διενεργήθηκε στην Εταιρεία μερικός έλεγχος γραφείου για την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ποσού 703.134,49 Ευρώ, που προέκυψε από την υπ' αριθμ./2013 Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012 – 31.12.2012).

Στα πλαίσια του ελέγχου, προέκυψαν οι ως άνω διαφορές φόρου, μετά την προσθήκη λογιστικών διαφορών στα καθαρά κέρδη της επιχείρησης συνολικού ποσού 5.151.524,65 Ευρώ. Οι λογιστικές διαφορές έχουν ως ακολούθως:

1. Λογαριασμός 61.90.01.001: Αμοιβές κεντρικής χρεώσεως εξόδων – 3.454.501,33 Ευρώ
2. Λογαριασμός 62.03.03: Έξοδα κινητής τηλεφωνίας – 15.076,49 Ευρώ
3. Λογαριασμός 62.07.03 (62.07.03.000 και 62.07.03.023): Επισκευές συντηρήσεις μεταφορικών μέσων – 37.514,04 Ευρώ
4. Λογαριασμός 64.00.00 (64.00.00.000 και 64.00.00.023): Έξοδα κινήσεως μεταφορικών μέσων – 85.189,06 Ευρώ
5. Λογαριασμός 64.14.00.000: Έξοδα διαμονής Ιταλικού προσωπικού εργοταξίου – 75.300,56 Ευρώ
6. α) Λογαριασμός 64.14.00.23: Έξοδα διαμονής προσωπικού 23%
β) Λογαριασμός 64.14.00.65: Έξοδα διαμονής προσωπικού 6,5%
Συνολικό ποσό: 382.125,90 Ευρώ
7. α) Λογαριασμός 64.14.01.000: Έξοδα σιτίσεως κυλικείου εργαζομένων 0%
β) Λογαριασμός 64.14.01.013: Έξοδα σιτίσεως κυλικείου εργαζομένων 13%
γ) Λογαριασμός 64.14.01.023: Έξοδα σιτίσεως κυλικείου εργαζομένων 23%
Συνολικό ποσό: 1.102.563,15 Ευρώ

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, να διαταχθεί η ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως τη τροποποίηση και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω της ως άνω προσβαλλομένης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1^{ος} Λόγος Προσφυγής: Παράνομη έκδοση της επίμαχης καταλογιστικής πράξεως λόγω εκπνοής του χρόνου ισχύος της οικείας εντολής ελέγχου.

2^{ος} Λόγος Προσφυγής: Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός λογιστικών διαφορών.

3^{ος} Λόγος Προσφυγής: Παράνομη και εσφαλμένη βάση υπολογισμού προστίμου κατ' άρθρο 58 Κ.Φ.Δ. και τόκων κατ' άρθρο 53 Κ.Φ.Δ.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 17-12-2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 4, του ν.2238/1994,ορίζεται ότι:

1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. Ο φόρος αυτού του νόμου, τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το εισόδημα αυτό.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30, του ν.2238/1994,ορίζεται ότι:

1.Ως Ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών.

2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:

α) Για επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τα ακαθάριστα έσοδα εξευρίσκονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 31, του ν.2238/1994,ορίζεται ότι:

1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, με την επιφύλαξη των διατάξεων των [άρθρων 51Α](#) και [51Β](#) του παρόντος:

α) Των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία περιλαμβάνονται:

αα) Τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής του προσωπικού, εφόσον έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του Ι.Κ.Α. ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού μέχρι την λήξη της προθεσμίας υποβολής της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης που προβλέπεται από την παράγραφο 3 του άρθρου 38 του ν. 2873/2000, εκτός αν από την κείμενη νομοθεσία προβλέπεται μερική ή ολική απαλλαγή από την υποχρέωση για την καταβολή εισφορών. Η υπηρεσία που διενεργεί τον φορολογικό έλεγχο, τακτικό ή προσωρινό, υποχρεούται, αμέσως μετά την ολοκλήρωσή του, να ενημερώσει τον αρμόδιο ασφαλιστικό οργανισμό σχετικά με την απόδοση ή μη των ασφαλιστικών εισφορών. Η παραβίαση της υποχρέωσης αυτής συνιστά πειθαρχικό αδίκημα που τιμωρείται κατά τις οικείες διατάξεις του πειθαρχικού δικαίου. Οι δαπάνες μισθοδοσίας δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση αν δεν έχουν εξοφληθεί μέσω επαγγελματικών τραπεζικών λογαριασμών ή επιταγών που εξοφλούνται μέσω των ίδιων λογαριασμών. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται η εφαρμογή των διατάξεων των προηγούμενων εδαφίων, η διαδικασία της εξόφλησης των δαπανών μισθοδοσίας, και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του τελευταίου εδαφίου της προηγούμενης παραγράφου.

ββ)γγ)δδ)εε)

β) Των δαπανών για τη συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών γενικά εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων.

Ειδικά για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης με κυλινδρισμό μέχρι χίλια εξακόσια (1.600) κυβικά εκατοστά, εκπίπτουν οι δαπάνες συντήρησης, επισκευής, κυκλοφορίας και αποσβέσεων και τα μισθώματα που καταβάλλονται σε εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης ή οποιονδήποτε τρίτο, σε ποσοστό εβδομήντα τοις εκατό (70%) του ύψους αυτών, εφόσον τα αυτοκίνητα αυτά

χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης. Για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού εκπίπτει, με τις ίδιες προϋποθέσεις, ποσοστό τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) των πιο πάνω δαπανών.

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

γ) Της αξίας των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών, στην οποία περιλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας κτλ.

Ειδικά για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία με την απλογραφική μέθοδο όταν δεν διενεργούν απογραφή, ως απογραφή λήξης της διαχειριστικής περιόδου λαμβάνεται ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) επί των αγορών της περιόδου αυτής και ως απογραφή έναρξης ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) επί των αγορών της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου. Αν προαιρετικά έχει διενεργηθεί απογραφή έναρξης και λήξης, για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος λαμβάνονται υπόψη τα δεδομένα αυτών, με την προϋπόθεση ότι θα συνεχισθεί η σύνταξη των απογραφών για μία τριετία από τη σύνταξη της πρώτης προαιρετικής απογραφής λήξης. Αν δεν τηρηθεί η υποχρέωση αυτή, επιβάλλονται οι προβλεπόμενες από τις διατάξεις του ν. 2523/1997 κυρώσεις για τη μη σύνταξη απογραφής.

Οι δαπάνες της περίπτωσης αυτής δεν αναγνωρίζονται όταν καταβάλλονται ή οφείλονται σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα της οποίας η δραστηριότητα στη συγκεκριμένη συναλλαγή εξαντλήθηκε στην τιμολόγησή της και η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών διενεργήθηκε από τρίτο πρόσωπο, "εκτός εάν πρόκειται για πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές κατά το μέρος που αντιστοιχούν σε τιμές εντός του εύρους των τιμών της ημέρας συναλλαγής, οι οποίες τιμές διαμορφώνονται σε χρηματιστήρια εμπορευμάτων ή σε οργανωμένες χρηματιστηριακές αγορές".

δ)ε)στ)....ζ).....η)....θ)....ι).....

ιη) Των εξόδων για διοικητική υποστήριξη, οργάνωση, αναδιοργάνωση και για υπηρεσίες γενικά που παρέχονται στην επιχείρηση από επιχειρήσεις που ανήκουν στον ίδιο ημεδαπό ή αλλοδαπό όμιλο ή και από τρίτους για σκοπούς που σχετίζονται με τα γενικότερα συμφέροντα του ομίλου με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων [39](#) και [39Α](#). Τα έξοδα αυτά εκπίπτουν εφόσον και στο βαθμό που η πραγματοποίησή τους συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος για την επιχείρηση. Οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης ι' εφαρμόζονται ανάλογα.

μ) Των εξόδων διανυκτέρευσης σε ξενοδοχείο, αλλοδαπών πελατών, αντιπροσώπων και διευθυντικών στελεχών ημεδαπών ή αλλοδαπών επιχειρήσεων, καθώς και ειδικών επιστημόνων, που προκύπτει από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία. Τα ανωτέρω ισχύουν με την προϋπόθεση ότι το ξενοδοχείο ευρίσκεται εντός του νομού, στη χωρική αρμοδιότητα του οποίου είναι εγκατεστημένη η έδρα ή υποκατάστημα της επιχείρησης που επιβαρύνεται με τα πιο πάνω έξοδα.

Η αξία των δώρων που γίνονται προς τα ανωτέρω πρόσωπα και μέχρι είκοσι (20) ευρώ για κάθε δωρεοδόχο. Λοιπά έξοδα φιλοξενίας και διανυκτέρευσης δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση.

ν)

ξ) Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για την κάλυψη του ενοικίου κατοικίας των εργαζομένων σε αυτήν, με την προϋπόθεση, ότι τα ποσά αυτά υπόκεινται σε φορολογία σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 45](#).

ο) Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση σε παιδικούς και βρεφονηπιακούς σταθμούς εφόσον τα παραστατικά εκδίδονται στο όνομα της επιχείρησης και στην αιτιολογία αναγράφονται τα στοιχεία του τέκνου.

π) Των χρηματικών βραβείων που καταβάλλει επιχείρηση σε εργαζομένους της λόγω των εξαιρετικών επιδόσεων που έχουν επιτύχει αποδεδειγμένα στα Ανώτατα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα που σπουδάζουν και μέχρι τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ για κάθε εργαζόμενο.

Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για την αγορά ειδικής ενδυμασίας του προσωπικού, η οποία επιβάλλεται για λόγους υγιεινής, ασφάλειας και ομοιόμορφης εμφάνισης, ως απαραίτητη για την εκτέλεση των καθηκόντων του.

σ) Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για δαπάνες ταξιδιών που πραγματοποιούν στην αλλοδαπή διευθυντικά και άλλα στελέχη της που εργάζονται σε αυτήν, καθώς και αντιπρόσωποι ή ειδικοί επιστήμονες που εκπροσωπούν την επιχείρηση στην αλλοδαπή και αφορούν έξοδα ξενοδοχείων, εισιτήρια και έξοδα διατροφής. Τα έξοδα διατροφής αναγνωρίζονται μέχρι του ποσού που αντιστοιχεί στο κόστος διαμονής. Οι διατάξεις της περίπτωσης αυτής ισχύουν με την προϋπόθεση ότι ο σκοπός του ταξιδιού συνδέεται με την ασκούμενη δραστηριότητα της επιχείρησης.

τ) Των ενοικίων που καταβάλλει η επιχείρηση για τη διαμονή εργαζομένων της σε ξενοδοχεία, ενοικιαζόμενα δωμάτια ή οικίες που βρίσκονται σε διαφορετικό μέρος από τον τόπο της μόνιμης κατοικίας τους, λόγω εκτός έδρας εργασίας τους. Στην περίπτωση αυτή, η απόσταση του τόπου εργασίας και προσωρινής διαμονής πρέπει να απέχει από τη μόνιμη κατοικία του εργαζόμενου εκατό (100) χιλιόμετρα και άνω και επιπλέον τα δικαιολογητικά να έχουν εκδοθεί στο όνομα της επιχείρησης.

υ)φ)χ)

ψ) Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για έξοδα κινητής τηλεφωνίας και πρόσβασης στο διαδίκτυο για λογαριασμούς που ανήκουν στην επιχείρηση και με την προϋπόθεση ότι οι λογαριασμοί αυτοί δεν θα υπερβαίνουν τον αριθμό των απασχολούμενων στην επιχείρηση υπαλλήλων αυτής. Από το συνολικό ποσό αυτής της δαπάνης ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

ω) Οι δαπάνες οργάνωσης ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων για τους εργαζομένους ή πελάτες της. Ειδικά για αυτές που πραγματοποιούνται εκτός του νομού που εδρεύει η επιχείρηση ή λειτουργεί υποκατάστημά της οι δαπάνες αυτές εκπίπτουν μέχρι του ποσού των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα στην εκδήλωση.

4.5.....6.....7..... 8.9.10.11..... 12.13.

14. Οι εκπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης.

15. Ποσά που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις οικειοθελώς σε εργαζομένους της, πλην των περιπτώσεων που περιλαμβάνονται στο άρθρο αυτό, και δεν αφορούν αμοιβές ή αποζημιώσεις αυτών για άμεση ανταπόδοση παρεχόμενης υπηρεσίας ή δεν προκύπτει από διάταξη νόμου ο υποχρεωτικός χαρακτήρας τους, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

16. Αμοιβές σε χρήμα ή σε είδος δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όταν η παροχή ή η λήψη αυτής συνιστά ποινικό αδίκημα ακόμα και αν η καταβολή αυτών πραγματοποιείται στο εξωτερικό. 17.

18. Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις του παρόντος άρθρου, αποτελεί το καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

19. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζονται θέματα καταχώρισης ορισμένων δαπανών του άρθρου αυτού στα βιβλία με την απλογραφική μέθοδο.

20.

Επειδή, στο άρθρο 12 του ΠΔ 186/1992,ορίζεται ότι:

1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο.

Περαιτέρω στα άρθρα 15 και 18 του ιδίου ΠΔ ορίζεται ότι:

Άρθρο 15<< 1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία οποιασδήποτε κατηγορίας και τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού για κάθε δαπάνη που αφορά την άσκηση της επιχείρησής του ή την εκτέλεση του σκοπού τους, αντίστοιχα, για την οποία ο δικαιούχος δεν υποχρεούται στην έκδοση στοιχείου του Κώδικα αυτού, εκδίδει διπλότυπη απόδειξη δαπάνης.....

2. Στην απόδειξη δαπάνης, η οποία υπογράφεται και από το δικαιούχο και στα δύο αντίτυπα, αναγράφονται:

α) τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων όπως περιγράφονται στην παράγραφο 10 του άρθρου 12 του Κώδικα αυτού,

β) η αιτιολογία και το ποσό της δαπάνης, αριθμητικώς και ολογράφως. Δεν απαιτείται η αναγραφή του ποσού ολογράφως στις αποδείξεις που εκδίδονται με Η/Υ,

γ) οι τυχόν φόροι και οι λοιπές φορολογικές επιβαρύνσεις.

3. Για τα δώρα που γίνονται από τον επιτηδευματία σε διάφορα πρόσωπα, για την επαγγελματική του προβολή ή για την εκπλήρωση κοινωνικής του υποχρέωσης, συνυφασμένης με την επαγγελματική του δραστηριότητα, αξίας του καθενός μέχρι τριάντα (30) ευρώ [3], μπορεί να συντάσσεται σχετική κατάσταση, με το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση των προσώπων αυτών, αντί της έκδοσης της διπλότυπης απόδειξης της παραγράφου 1 για κάθε πρόσωπο.

4. Όταν καταβάλλονται μισθοί, ημερομίσθια, ή άλλες παροχές σε μισθωτούς δύναται, αντί της έκδοσης απόδειξης δαπάνης, να συντάσσεται κατάσταση στην οποία υπογράφουν οι δικαιούχοι για τα ποσά που λαμβάνουν. Επί καταβολής μισθών και ημερομισθίων με τη μεσολάβηση τράπεζας δεν απαιτείται υπογραφή της κατάστασης, εφόσον υπάρχει σχετική εξουσιοδότηση των δικαιούχων της αμοιβής, που δίδεται μία φορά με ταυτόχρονη εντολή προς την τράπεζα για πίστωση συγκεκριμένου λογαριασμού.

Άρθρο 18 << 2. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία>>.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1028/2006, μεταξύ των άλλων προβλέπεται ότι:

- ✓ Το κόστος της τροφής (ελαφρύ γεύμα, δείπνο) που χορηγείται κατά τη διάρκεια του ωραρίου εργασίας στους εργαζομένους και κατά ανώτατο όριο τα έξι (6) ευρώ ανά εργαζόμενο, ημερησίως, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, χωρίς να αποτελεί για τους δικαιούχους εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.
- ✓ Οι δαπάνες προσωρινής διαμονής αλλοδαπών στελεχών, ημεδαπών ή αλλοδαπών επιχειρήσεων εγκατεστημένων στη χώρα μας, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα μέχρι την εξεύρεση μόνιμης κατοικίας από τα παραπάνω πρόσωπα και με την προϋπόθεση ότι οι δαπάνες αυτές υπόκεινται σε φορολογία στο όνομα των δικαιούχων ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

- ✓ Τα ενοίκια που καταβάλλουν επιχειρήσεις για τη στέγαση ημεδαπών ή αλλοδαπών στελεχών τους εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, με την προϋπόθεση ότι τα ως άνω ποσά αποτελούν προσαύξηση μισθού για τα στελέχη αυτά.

Επειδή, για να αφαιρεθεί μία δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως πρέπει η δαπάνη αυτή να καλύπτεται με αποδεικτικό στοιχείο προβλεπόμενο από τον Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων, στην περίπτωση που επιβάλλεται από τον Κώδικα αυτό η έκδοση τέτοιου στοιχείου για τη συγκεκριμένη δαπάνη. Μόνο δε στην περίπτωση που δεν επιβάλλεται από τον Κ.Φ.Σ. η έκδοση συγκεκριμένου στοιχείου, η έκπτωση της δαπάνης μπορεί να γίνει με βάση οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο εκτιμώμενο από τη φορολογική αρχή και τα διοικητικά δικαστήρια. (Σ.τ.Ε. 6004/96)

Επειδή, όσον αφορά τις λογιστικές διαφορές που καταλογίστηκαν από τον έλεγχο:

α) από τον λογαριασμό 61.90.01.001 <<Αμοιβές κεντρικής χρέωσης εξόδων>>, ποσού 3.454.501,33 ευρώ, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα το σύνολο του, διότι καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση, από την εταιρεία, α) με το αριθ...../2012 χρεωστικό της σημείωμα αξίας 1.948.372,95 ευρώ με την αιτιολογία <<χρέωση κόστους προσωπικού εργοταξίου>> και β) με το αριθ./2012 χρεωστικό της σημείωμα αξίας 1.505.382,50 ευρώ με την αιτιολογία <<χρέωση κόστους υλικών, ενοικίων και γενικών εξόδων προσωπικού εργοταξίου>>.

Η προσφεύγουσα, που φέρει το βάρος απόδειξης, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν.4174/2013, δεν προσκόμισε κανένα άλλο στοιχείο, όπως εμβάσματα τραπεζών, συμφωνητικά, παραστατικά εξόδων αγορών υλικών, ενοικίων κ.λπ (Σχ.εγκ...../...../1994), που να αποδεικνύει αφενός το ύψος των δαπανών αυτών και αφετέρου ότι οι προαναφερόμενες δαπάνες απέβλεπαν στην ωφέλεια ή την εξυπηρέτηση αυτής, ώστε να στοιχειοθετείται η παραγωγικότητα των δαπανών.

Εξ άλλου, στη συγκεκριμένη περίπτωση επειδή δεν έχουν εκδοθεί τα προβλεπόμενα από τον ΚΒΣ στοιχεία, ήτοι απόδειξη δαπάνης του άρθρου 15 ΚΒΣ για τη χρέωση των δαπανών και τιμολόγιο για τη χρέωση του κόστους των υλικών (Ενδοκοινοτική απόκτηση), δεν συντρέχει η απαιτούμενη από το νόμο προϋπόθεση για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των ως άνω δαπανών, που χρεώθηκαν στη προσφεύγουσα από τη μητρική εταιρεία

Επομένως, νόμιμα δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα οι ως άνω δαπάνες και απορρίπτονται οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας.

β) από τον λογαριασμό 62.03.03 <<Εξοδα κινητής τηλεφωνίας>>, ποσού 30.152,97 ευρώ, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα το 50% αυτού, όπως ρητά προβλέπεται με τη διάταξη της περ. ψ του άρθρου 31 του ν.2238/1994.Ως εκ τούτου δεν συντρέχει η απαιτούμενη από το νόμο προϋπόθεση για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των ως άνω δαπανών.

γ) Από τους Λογαριασμούς 62.07.03 (62.07.03.000 και 62.07.03.023): Επισκευές συντηρήσεις μεταφορικών μέσων ποσού 37.514,04 Ευρώ & 64.00.00 (64.00.00.000 και 64.00.00.023) Έξοδα κινήσεως μεταφορικών μέσων ποσού 85.189,06 Ευρώ, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα το σύνολο αυτών, με την αιτιολογία ότι οι δαπάνες, αγορές ανταλλακτικών, καυσίμων κλπ, δεν αφορούν τα ιδιόκτητα αυτοκίνητα της επιχείρησης, τα δε φορολογικά στοιχεία που έχει λάβει για τις ως άνω δαπάνες δεν αναγράφουν τα στοιχεία των αυτοκινήτων.

Η προσφεύγουσα, που φέρει το βάρος απόδειξης, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν.4174/2013, δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο, που να αποδεικνύει ότι οι προαναφερόμενες δαπάνες απέβλεπαν στην ωφέλεια ή την εξυπηρέτηση αυτής, ώστε να στοιχειοθετείται η παραγωγικότητα των δαπανών.

Επομένως, νόμιμα δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα οι ως άνω δαπάνες και ως εκ τούτου απορρίπτονται οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας.

δ) Από τους Λογαριασμούς 64.14.00.000: Έξοδα διαμονής Ιταλικού προσωπικού εργοταξίου – ποσού 75.300,56 Ευρώ, 64.14.00.23: Έξοδα διαμονής προσωπικού 23% ποσού 186.339,57 Ευρώ & 64.14.00.65: Έξοδα διαμονής προσωπικού 6,5% ποσού 195.786,33 Ευρώ, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα συνολικό ποσό 382.125,90 Ευρώ, με την αιτιολογία ότι στους λογαριασμούς αυτούς έχουν καταχωρηθεί εξοδολόγια για έξοδα διαμονής, θέρμανσης, σίτισης κλπ εργαζομένων που σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν.2238/1994 και των ΠΟΛ 1005/2005 και 1028/17-02-2006 για να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα έπρεπε να υπαχθούν σε φορολογία στο όνομα των δικαιούχων προσώπων.

Η προσφεύγουσα, που φέρει το βάρος απόδειξης, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν.4174/2013, δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο, που να αποδεικνύει ότι οι προαναφερόμενες δαπάνες απέβλεπαν στην ωφέλεια ή την εξυπηρέτηση αυτής, ώστε να στοιχειοθετείται η παραγωγικότητα των ως άνω δαπανών αυτών.

Επομένως, νόμιμα δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα οι ως άνω δαπάνες και ως εκ τούτου απορρίπτονται οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας.

ε) Από τους Λογαριασμούς 64.14.01.000: Έξοδα σίτισης κυλικείου εργαζομένων συνολικού ποσού 205.773,31 ευρώ, 64.14.01.013: Έξοδα σίτισης κυλικείου εργαζομένων 13% συνολικού ποσού 221.569,26 ευρώ και 64.14.01.023: Έξοδα σίτισης κυλικείου εργαζομένων 23% συνολικού ποσού 725.590,58 ευρώ, ήτοι συνολικού ποσού 1.152.933,15 ευρώ, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα συνολικό ποσό 1.102.563,15 Ευρώ, με την αιτιολογία, ότι στους παραπάνω λογαριασμούς καταχωρήθηκαν έξοδα σίτισης εργαζομένων.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν.2238/1994 και των ΠΟΛ 1005/2005 και 1028/17-02-2006, το κόστος τροφής που χορηγείτε κατά τη διάρκεια του ωραρίου εργασίας στους εργαζόμενους, και κατά ανώτατο όριο έξι(6) ευρώ ανά εργαζόμενο εκπίπτει, χωρίς να αποτελεί για τους δικαιούχους εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Από την οριστική δήλωση ΦΜΥ της προσφεύγουσας επιχείρησης προκύπτει ότι αυτή απασχόλησε τη χρήση 2012 είκοσι τρεις(23) εργαζόμενους. Επομένως μπορεί να εκπέσει από τα ακαθάριστα της έσοδα για ημερήσια τροφή εργαζομένων $23 \times 365 \text{ ημέρες} = 8.395,00 \times 6 \text{ ευρώ} = 50.370,00 \text{ ευρώ}$, εκ του συνολικού ποσού 1.152.933,15 ευρώ>>.

Επομένως, νόμιμα ο έλεγχος εφαρμόζοντας τις ανωτέρω διατάξεις, καταλόγισε την λογιστική διαφορά των 1.102.563,15 Ευρώ και ως εκ τούτου απορρίπτονται οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου, καθόσον δεν συντρέχει η απαιτούμενη από το νόμο προϋπόθεση για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των ως άνω δαπανών.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 9 ν.4174/13,"Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας."

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου των υπαλλήλων της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στην από 13-11-2018 έκθεση μερικού ελέγχου Εισοδήματος, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 17-12-2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», Υποκατάστημα αλλοδαπής, με αντικείμενο δραστηριότητας «.....», που εδρεύει στην, αρ., με Α.Φ.Μ.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΤΙΜΟΛΕΩΝ

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 .