



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 07/07/2020

Αριθμός απόφασης: 1454

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604536
ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 Α.Α.Δ.Ε.

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν.4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), όπως τροποποιήθηκε με την Α 1122/2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31.05.2020)

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

2. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **23/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ**, με έδρα την, επί της οδού, αριθ. &, αριθ. κατά της υπ' αριθμ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

3. Την υπ' αριθμ./2019, Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση.

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

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **23/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./19, Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, διαφορά φόρου ποσού 34.356,47 €, πλέον πρόσθετου φόρου αρ. 58 Κ.Φ.Δ. 50% λόγω ανακρίβειας ποσού 17.178,24 € πλέον τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ. (68 μην. * 0,73% = 49,64%) ποσού 17.054,55 €, ήτοι συνολική οφειλή 68.589,26 €.

Η ως άνω Πράξη προέκυψε από το πόρισμα της από 19/12/2019 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 1/1/13 – 31/12/13, που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθμ./2018 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ.

Σύμφωνα με το ως άνω πόρισμα, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι οι παρακάτω δαπάνες, συνολικού ποσού 132.140,27 € αποτελούν λογιστικές διαφορές καθώς δεν στηρίζονται σε προβλεπόμενα από τις οικείες διατάξεις δικαιολογητικά και κατά συνέπεια δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα:

- Α) λογ/μος 62.03.90 Τηλεφωνικά-κινητή τηλεφωνία 8.586,53 €
- Β) λογ/μος 64.01.01 Έξοδα ταξιδίων εξωτερικού 2.180,19 €
- Γ) λογ/μος 64.02.06 Έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας 3.237,19 €
- Δ) λογ/μος 64.02.07 Έξοδα προβολής διά λοιπών μεθόδων 21.525,00 €
- Ε) λογ/μος 81.00.00 Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις 15.946,83 €
- Στ) λογ/μος 81.00.01 Προσαυξήσεις εισφορών ασφαλιστικών ταμείων 3.995,28 €
- Ζ) λογ/μος 81.00.99 Λοιπά έκτακτα και ανόργανα έξοδα 1.353,68 €
- Η) λογ/μος 82.00.99 Λοιπά έξοδα προηγούμενων χρήσεων 2.723,22 €
- Θ) λογ/μος 76.03 Τόκοι χρηματοδοτήσεων τρίμηνης διάρκειας 72.583,35 €

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ή την τροποποίησή της προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Πλημμελής απόρριψη εκ μέρους της φορολογικής αρχής των λογιστικών διαφορών της εταιρείας λόγω εσφαλμένης κρίσης περί της παραγωγικότητας αυτής.
2. Παντελής έλλειψη αιτιολογίας στην επίμαχη Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος με αποτέλεσμα την μη ικανοποίηση του βάρους απόδειξης από την φορολογική αρχή.

Επειδή, για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 όπως ισχύει: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα επανεξέτασης της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης...».

Ειδικότερα, όσον αφορά τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτές εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, σύμφωνα με το 1078820/1526/A0012/29-08-2007 του Υπουργείου Οικονομικών αναφέρεται:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., μεταξύ άλλων δαπανών εκπίπτονται και τα γενικά έξοδα διαχείρισης.

2. Κατά την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων, έχει γίνει παγίως δεκτό από τη διοικητική και δικαστηριακή νομολογία ότι, ως γενικό έξοδο διαχείρισης νοείται κάθε παραγωγική δαπάνη, εφόσον αυτή ενεργείται μέσα στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της επιχείρησης και συμβάλλει στην καλύτερη απόδοση αυτής και στη δημιουργία ή διατήρηση κέρδους.

3. Από τη διατύπωση της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., η οποία αναφέρει ότι στα γενικά έξοδα διαχείρισης προκύπτει ότι οι περιγραφόμενες σε αυτήν κατηγορίες δαπανών είναι ενδεικτικές και επομένως θα μπορούσε να συμπεριληφθούν στα γενικά έξοδα διαχείρισης και οι δαπάνες που αναφέρονται στο έγγραφό σας (ενοίκια, έξοδα μετακίνησης, ΔΕΚΟ κ.τ.λ.).

4. Περαιτέρω για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. θα πρέπει να υπάρχουν αθροιστικά (να συντρέχουν όλες μαζί) οι εξής προϋποθέσεις:

α) Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική.

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

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

δ) Η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.) και να είναι βέβαιη δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη...».

Επειδή, το άρθρο 30 του ν. 2238/94 ορίζει 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 ίδιου νόμου, περί λογιστικού προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος: 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:

.....

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

Επειδή, το άρθρο 31 του ν.2238/94 προβλέπει την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα: 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.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση η χρέωση του λογαριασμού 62.03.90 για τη διαχειριστική χρήση 1/1/13-31/12/13 ανέρχεται στο ποσό των 17.173,05 €, βάσει του ανωτέρω νόμου, το ποσό που εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα είναι το 50% της συνολικής δαπάνης, ήτοι 8.586,53 €. Επομένως σωστά ο έλεγχος καταλόγισε ως λογιστική διαφορά που προστίθεται στα λογιστικά κέρδη της επιχείρησης το 50% της συγκεκριμένης δαπάνης.

Επειδή, το άρθρο 31 του ανωτέρω νόμου προβλέπει την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης: 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.

Για την έκπτωση των υπόψη εξόδων θα πρέπει η μετάβαση των διαλαμβανομένων προσώπων στην αλλοδαπή να συνδέεται με το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης. Δηλαδή, η επιχείρηση θα πρέπει να προσκομίζει στον έλεγχο τα απαραίτητα στοιχεία ή να αποδεικνύει με κάθε τρόπο την ανωτέρω σχέση (π.χ. πραγματοποίηση συμφωνίας εξαγωγών, συμμετοχή διευθυντού αγορών ή πωλήσεων σε έκθεση, κλπ). Επίσης, λαμβάνοντας υπόψη τις συνθήκες πραγματοποίησης των δαπανών στην περίπτωση αυτή, γίνεται δεκτό με την παρούσα ότι ως αποδεικτικό στοιχείο μετάβασης στο εξωτερικό θα είναι το εισιτήριο που έχει εκδοθεί στο όνομα του προσώπου. Το ίδιο ισχύει και για τα έξοδα διατροφής, δηλαδή αρκεί η προσκόμιση στοιχείου στο όνομα του προσώπου. Αντίθετα, στο στοιχείο του ξενοδοχείου, πρέπει να αναγράφονται τα στοιχεία και του προσώπου αλλά και της επιχείρησης για λογαριασμό της οποίας έγινε το ταξίδι.(ΠΟΛ.1036/2.3.2006)

Επειδή, ο έλεγχος έκρινε ότι οι δαπάνες συνολικού ποσού 2.180,19 € που αφορούν ταξίδια σε Μαϊάμι – Ντουμπάι – Μανίλλα δεν έχουν σχέση με το αντικείμενο της ελεγχόμενης επιχείρησης και συνεπώς πρόκειται για μη παραγωγικές δαπάνες. Καθώς η επιχείρηση δεν προσκομίζει τα απαραίτητα στοιχεία ώστε να αποδείξει την εν λόγω σχέση (π.χ. πραγματοποίηση συμφωνίας,

συμμετοχή σε έκθεση, παρακολούθηση επιμορφωτικών σεμιναρίων), ορθά τα συγκεκριμένα έξοδα χαρακτηρίζονται ως λογιστική διαφορά.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 31 του ν. 2238/94 προβλέπεται η έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα: μ) Των εξόδων διανυκτέρευσης σε ξενοδοχείο, αλλοδαπών πελατών, αντιπροσώπων και διευθυντικών στελεχών ημεδαπών ή αλλοδαπών επιχειρήσεων, καθώς και ειδικών επιστημόνων, που προκύπτει από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία.

Τα ανωτέρω ισχύουν με την προϋπόθεση ότι το ξενοδοχείο ευρίσκεται εντός του νομού, στη χωρική αρμοδιότητα του οποίου είναι εγκατεστημένη η έδρα ή υποκατάστημα της επιχείρησης που επιβαρύνεται με τα πιο πάνω έξοδα.

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

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρία για το ποσό των 3.237,19 €, εκ των 80.045,99 € που αποτελούν τη συνολική χρέωση του λογαριασμού «εξόδων υποδοχής και φιλοξενίας», δεν αποδεικνύει τη σχέση των προσώπων, για τα οποία πραγματοποιήθηκαν αυτές οι δαπάνες, με την επιχείρηση. Συνεπώς, δεν προκύπτει ότι είναι παραγωγικές δαπάνες οι οποίες συμβάλλουν στην απόκτηση κέρδους από την επιχείρηση και κατά συνέπεια δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης.

Επειδή, κατά το άρθρο 31 του ίδιου νόμου, προβλέπεται έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα: ιδ) Των ποσών των δαπανών διαφημίσεων που βαρύνουν την επιχείρηση κατά το έτος της έκδοσης του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου. Ειδικά τα ποσά των δαπανών, που υπόκεινται σε τέλος διαφημίσεων υπέρ δήμων και κοινοτήτων, δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη της διαφημιζόμενης επιχείρησης, αν δεν αποδεικνύεται η καταβολή του τέλους που αναλογεί με τριπλότυπο είσπραξης του οικείου δήμου ή κοινότητας.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται την ΠΟΛ 1217/2002, ως κάτωθι:

«Επειδή όμως διαπιστώθηκε ότι σε ορισμένες περιπτώσεις και ειδικότερα στις περιπτώσεις προβολής προϊόντων σε χώρους καταστημάτων (π.χ. Super Markets) όπου την υποχρέωση καταβολής των αναλογούντων τελών είχε ο παρέχων την υπηρεσία διαφήμισης και όχι ο διαφημιζόμενος (διάστημα 18/11/1999 έως 31/12/2000, σχετ. διατ. άρθ. 25 Ν. 2753/99), υπάρχει αντικειμενική δυσκολία των διαφημιζόμενων επιχειρήσεων να αποδείξουν την απόδοση των οικείων τελών διαφημίσεων, για το λόγο αυτό διευκρινίζεται ότι εφεξής οι ελεγκτικές αρχές προκειμένου κατά τους διενεργούμενους ελέγχους να αναγνωρίζουν τις οικείες δαπάνες διαφημίσεων φορολογικώς, θα αρκούνται στην απόδειξη από τις ελεγχόμενες διαφημιζόμενες επιχειρήσεις της καταβολής των αναλογούντων τελών στους παρέχοντες την υπηρεσία διαφήμισης (π.χ. Super Markets), μέσω των εκδοθέντων παραστατικών και των εγγραφών στα τηρηθέντα βιβλία η οποιουδήποτε άλλου πρόσφορου τρόπου, χωρίς να ερευνάται η περαιτέρω απόδοση των τελών από τον παρέχοντα την υπηρεσία διαφήμισης».

Επειδή, η ανωτέρω εξαίρεση ισχύει για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα (18/11/1999 έως 31/12/2000) και όχι για το οικονομικό έτος 2014.

Επειδή, με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1188/2001 είχε επίσης διευκρινισθεί ότι προϋπόθεση αναγνώρισης των δαπανών διαφημίσεων είναι η καταβολή των οφειλόμενων τελών και η

προσκόμιση του οικείου αποδεικτικού, χωρίς να εξετάζεται ποιος ήταν ο υπόχρεος για καταβολή (διαφημιζόμενος ή παρέχων την υπηρεσία της διαφήμισης) και ποιος τελικά προέβη σ' αυτήν.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν επέδειξε στον έλεγχο το τριπλότυπο είσπραξης του οικείου δήμου για την καταβολή του τέλους που αναλογεί στη δαπάνη ποσού 21.525,00 €. Η δαπάνη αυτή αφορά την τοποθέτηση ενός μέσα στους χώρους των με σκοπό την προώθηση και διαφήμιση του Συνεπώς ορθά καταλογίζεται το ανωτέρω ποσό ως λογιστική διαφορά.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 17 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994: «17. Οι ποινικές ρήτρες, τα πρόστιμα, οι πρόσθετοι φόροι, οι προσαυξήσεις και οι χρηματικές ποινές που επιβάλλονται για οποιονδήποτε λόγο σε βάρος επιχείρησης δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της».

Οι πρόσθετοι φόροι και πρόστιμα που καταλογίζονται σε βάρος επιχείρησης μετά από το φορολογικό έλεγχο, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της. (1107461/11298/B0012/4.12.2000). Προσαυξήσεις για εκπρόθεσμη εξόφληση χρεών προς το Δημόσιο δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση. (ΣτΕ 2016/1984)

Το ποσό των προσαυξήσεων που κατέβαλε επιχείρηση για την εκπρόθεσμη καταβολή των ασφαλιστικών εισφορών προς το ΙΚΑ, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της. (Ε.9160/1260/7.7.1982)

Η προσαύξηση λόγω εκπρόθεσμης καταβολής εργοδοτικών εισφορών (γενικώς) δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. (ΣτΕ 2045/1995)

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι η ελεγκτική αρχή δεν προσδιορίζει με σαφήνεια σε ποιες προσαυξήσεις αναφέρεται με αποτέλεσμα να μην μπορεί να αντικρούσει τον επίμαχο ισχυρισμό. Επισημαίνουμε ότι το σύνολο των δαπανών που καταχωρούνται στους λογαριασμούς 81.00.00 και 81.00.01 αφορούν φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις καθώς και προσαυξήσεις εισφορών ασφαλιστικών ταμείων, αντίστοιχα. Το σύνολο των χρεώσεων τους δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης. Επειδή τα ποσά των 15.946,83 € και 3.995,28 € προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, η ίδια έχει τη δυνατότητα να γνωρίζει ποιες φορολογικές επιβαρύνσεις αφορούν.

Για τον χαρακτηρισμό των δαπανών «Λοιπά έκτακτα και ανόργανα έξοδα» και «Λοιπά έξοδα προηγούμενων χρήσεων» ως λογιστικές διαφορές δεν προβάλεται κάποιος ισχυρισμός με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, 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 3404/95), (ΣτΕ 1577/1985) Τόκοι δανείου, το οποίο εν συνεχεία χορηγήθηκε στους εταίρους, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση. (ΣτΕ 2548/1986, ΣτΕ 514/1980) Οι καταβαλλόμενοι από τις επιχειρήσεις τόκοι δανείων ή πιστώσεων, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους, όταν τα δάνεια αυτά δεν χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των επιχειρήσεων αυτών. (Π.17200/Εγκ. 129/1955, Π. 6012/7.4.1962, ΣτΕ 3404/1995, ΣτΕ 1577/1985)

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα έχει χορηγήσει πιστώσεις – δάνεια στον μέτοχο Κ. ποσού 1.724.070,14 € (λογ. 33.95.45). Επειδή, οι τόκοι τους οποίους καταβάλλει η επιχείρηση για δάνεια αποτελούν παραγωγική δαπάνη, εφόσον τα δάνεια έχουν συναφθεί προς το συμφέρον της επιχείρησης, έχουν δηλαδή χρησιμοποιηθεί για τις εμπορικές ανάγκες της και όχι για την εξυπηρέτηση εξω-επιχειρηματικών αναγκών (προσωπικών αναγκών των μετόχων) ή εξυπηρέτηση αναγκών άλλων συγγενικών επιχειρήσεων. Επειδή η επιχείρηση δεν αποδεικνύει ότι το χορηγηθέν δάνειο προς τον μέτοχο συμβάλλει στην καλύτερη απόδοση αυτής και στη δημιουργία ή διατήρηση κέρδους, ορθά οι χρεωστικοί τόκοι που αναλογούν στο ποσό αυτό δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης. Οι τόκοι υπολογίστηκαν από τον έλεγχο με επιτόκιο 4,21% (μέσο επιτόκιο εντόκων γραμματίων Ελληνικού Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας – έτους 2013), ήτοι $1.724.070,14 * 4,21\% = 72.583,35 \text{ €}$.

Επειδή, το σύνολο των δανείων της εταιρείας στη χρήση 2013, όπως προκύπτει από τον ισολογισμό της ανέρχεται στο ύψος των 3.328.538,80 €, το δε χορηγηθέν δάνειο από την εταιρία στο μέτοχο ανέρχεται σε 1.724.070,14 €, ήτοι ποσοστό επί του συνόλου των δανείων 51,8%, ως εκ τούτου ορθώς ο έλεγχος δεν αναγνώρισε το ποσό των 72.583,35 € των τόκων από το σύνολο των 355.942,52 €.

Επειδή, όπως προκύπτει από το περιεχόμενο της ενδικοφανούς προσφυγής δεν αμφισβητείται από την προσφεύγουσα η χορήγηση του εν λόγω δανείου προς τον μέτοχο , ο ισχυρισμός ότι χορηγήθηκε για σκοπούς της ελεγχόμενης δεν αποδεικνύεται και απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, κατά την προσφεύγουσα: «η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της διαχειριστικής περιόδου 01.01.2013 – 31.12.2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών τυγχάνει ακυρωτέα ως νομικώς πλημμελής, καθ' όσον η επιστηρίζουσα σε αυτή έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος στερείται της απαιτούμενης κατά νόμο ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας, ελλείπει οποιασδήποτε αναφοράς σε ιδιαίτερες ελεγκτικές επαληθεύσεις, ελλείπει αυτοτελούς διαπίστωσης της συνδρομής ή μη των κρίσιμων κατά νόμο πραγματικών περιστατικών προς στοιχειοθέτηση της μη παραγωγικότητας των επίμαχων δαπανών».

Επειδή, έγινε έλεγχος κάθε δαπάνης που υπερβαίνει τα 881 ΕΥΡΩ. Επίσης ελέγχθηκαν ανεξαρτήτως ποσού, τα έξοδα ταξιδιών, υποδοχής και φιλοξενίας, καθώς και οι δαπάνες που αφορούν επιβατικά αυτοκίνητα και αναφέρονται στην περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 καθώς και τα έξοδα και οι δαπάνες των λογαριασμών 60 «αμοιβές και έξοδα προσωπικού», 63 «φόροι-τέλη» και 68 «προβλέψεις εκμεταλλεύσεως» του Ε.Γ.Λ.Σ. και οι αποσβέσεις παγίων και επισφαλών απαιτήσεων. Για τη χρήση 2013, ελέγχθηκαν δαπάνες πέραν των ορίων που τέθηκαν σύμφωνα με την ΠΟΛ.1159/2010.

Επειδή, με βάση το άρθρο 28 του ν.4174/2013:

«2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας

που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του ν. 4174/2013: « Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, το βάρος απόδειξης των περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη στον φορολογούμενο φορολογική παράβαση, φέρει η φορολογική αρχή (Ενδεικτικά, ΣτΕ 4048/2014, 4049/2014, 2440/2013, 884/2016, 43/2006, 4134/2001, 2136/2012, 2768/2015, 2365/2013). Ειδικότερα, σύμφωνα με τις υπ' αριθμ. 2440/2013 και 4048/2014 αποφάσεις του ΣτΕ (Σκέψη 7) έχει κριθεί ότι «...Η φορολογική αρχή η οποία φέρει κατά νόμο το βάρος αποδείξεως των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη στον επιτηδευματία παράβαση». Περαιτέρω, στη Σκέψη 8 της ΣτΕ 884/2016 αναφέρεται ότι: «...το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων φέρει κατ' αρχήν το κράτος ήτοι η φορολογική διοίκηση».

Επειδή, η από 19/12/19 έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ στην οποία εδράζεται η υπ' αριθμό/19 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος περιέχει σαφώς και εξειδικευμένα τους λόγους επί τη βάση των οποίων απορρίπτονται οι υπό αμφισβήτηση δαπάνες της εταιρίας. Η αιτιολογία του χαρακτηρισμού των εν λόγω δαπανών ως μη παραγωγικές είναι πλήρης καθώς βασίζεται σε συγκεκριμένες, ισχύουσες κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο, διατάξεις.

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

Επειδή, η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκομίζει στοιχεία τα οποία αποδεικνύουν τη λανθασμένη κρίση του ελέγχου και άρα την παραγωγικότητα των υπό αμφισβήτηση δαπανών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 23/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία

«.....», **ΑΦΜ** και έδρα την
....., επί της οδού, αριθ. &, αριθ.

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

Υπ' αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Οικονομικού Έτους 2014

Διαφορά Φόρου	34.356,47 €
Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ΚΦΔ 50% Λόγω Ανακρίβειας	17.178,24 €
Τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ 68μην.*0,73%=49,64%	17.054,55 €
Καταλογιζόμενο ποσό	68.589,26 €

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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.