



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 10/04/2020
Αριθμός απόφασης: 719

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - β. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).
 2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
 3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
 4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **18/12/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ**, με έδρα τον Δήμο, επί της οδού κατά της **υπ' αριθμ...../...../2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014** του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.
 5. Την **υπ' αριθμ...../...../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014** του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
 6. Τις απόψεις του **Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.**
 7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος **Α2** όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.
- Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **18/12/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», **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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ...../...../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 42.877,90 ευρώ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013 ποσού 4.287,79 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **47.165,69 ευρώ**.

Η ως άνω διαφορά φόρου εισοδήματος καταλογίσθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 18/11/2019 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, της ελέγκτριας του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

Συγκεκριμένα δυνάμει της υπ' αριθμ...../...../2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διενεργήθηκε έλεγχος και διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές ύψους **164.915,00 ευρώ**. Οι εν λόγω διαφορές αφορούν πρόστιμα που καταχωρήθηκαν στον λογαριασμό 81.00.00.0007 «ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ» τα οποία καταλογίσθηκαν από την για την τοποθέτηση διαφημιστικών πινακίδων σε μη επιτρεπόμενους χώρους πέριξ του

Ειδικότερα όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου ως προς τον ανωτέρω λογαριασμό αναφέρεται ότι το μεγαλύτερο μέρος των προστίμων ποσού 235.593,00 ευρώ αφορούν σε πρόστιμα καταλογισθέντα από την Από το σύνολο των προστίμων ποσό 70.678,00 ευρώ αναμορφώθηκε στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2014 ενώ το υπόλοιπο ποσό 164.915,00 ευρώ ο έλεγχος έκρινε ότι δεν πρέπει να αναγνωρισθεί προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης με βάση τις συνδυαζόμενες διατάξεις της περ. γ του άρθρου 22 και της περίπτωσης ε του άρθρου 23 του ν.4172/2013 και συνεπώς προστέθηκε στις λογιστικές διαφορές του ελέγχου.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς.

1. Στην παρ.1 του άρθρου 26 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται: «Οι υποθέσεις που ελέγχονται κατά προτεραιότητα, επιλέγονται με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης ή, εξαιρετικά, με βάση άλλα κριτήρια, τα οποία καθορίζονται από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και δεν δημοσιοποιούνται.». Η διάταξη αυτή παραβιάζει ευθέως την αρχή της φανεράς δράσης των συντεταγμένων οργάνων της Πολιτείας. Ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί αφού στηρίζεται σε ανυπόστατη λόγω μη δημοσίευσής της κανονιστικής πράξης.
2. Η προσβαλλόμενη πράξη είναι και ουσία αναιτιολόγητη. Στην οικεία έκθεση ελέγχου γίνεται επίκληση των διατάξεων του άρθρου 22 παρ. γ και 23 περ. ε του ν.4172/2013 χωρίς να αναφέρονται τα πραγματικά δεδομένα της υπόθεσης. Ειδικότερα ως προς τον καταλογισμό των προστίμων η προσφεύγουσα εταιρεία εταιρεία αναφέρει ότι δραστηριοποιείται στον χώρο

της υπαίθριας διαφήμισης αναλαμβάνοντας έναντι αμοιβής την διαφημιστική προβολή τρίτων διαφημιζόμενων σε χώρους που αυτή μισθώνει ή εκμεταλλεύεται δυνάμει σχετικών συμβάσεων. Τέτοια σύμβαση παραχώρησης χώρων διαφήμισης συνήψε η εταιρεία με τον την 23.12.2009. Σύμφωνα με την σύμβαση αυτή παραχωρήθηκαν από τον στην εταιρεία διαφημιστικά πλαίσια τα οποία κατασκευάστηκαν με ευθύνη του Για αυτό άλλωστε και μέρος των προστίμων που καταλογίστηκαν στην εταιρεία, τα ανέλαβε ο και απέδωσε στην εταιρεία το ποσό των 164.915,00 ευρώ. Για το πόσο των 164.915,00 ευρώ, η εταιρεία άσκησε προσφυγές κατά της και εξαιτίας αυτού τα πρόστιμα δεν έχουν καταστεί οριστικά, ούτε εκκαθαρισμένα ώστε να τίθεται ζήτημα έκπτωσης ή μη αυτών για όσο χρόνο διαρκεί η εκκρεμοδικία. Τόσο από νομικής όσο και από λογιστικής απόψεως, τα ένδικο ποσά (164.915,00 ευρώ) δεν συγκεντρώνουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά της δαπάνης για την εταιρεία όπως ορίζουν οι διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 αλλά κατά ακριβολογία είναι επίδικες απαιτήσεις οι οποίες μάλιστα θα ήταν περισσότερο δόκιμο να παρακολουθούνταν σε ιδιαίτερο λογαριασμό μέχρι την λήξη της εκκρεμοδικίας, ώστε μέχρι τότε να μην τίθεται ζήτημα επηρεασμού των αποτελεσμάτων.

3. Εξάλλου η καταβολή των υπό κρίση προστίμων δεν επηρέασε τα φορολογικά αποτελέσματα της εταιρείας καθώς ο εν λόγω λογαριασμός πιστώθηκε με το ποσό των 164.915,00 στον ως άνω λογαριασμό βάσει της από 30/06/2014 επιστολής του σύμφωνα με την οποία ο τελευταίος καλύπτει την καταβολή των ενδίκων προστίμων για όσο χρόνο διαρκεί η εκκρεμοδικία, και σε περίπτωση δε ευδοκίμησης των προσφυγών ρητώς συμφωνείται ότι τα εισπραχθησόμενα ποσά θα επιστραφούν σε αυτόν, καθώς σε αντίθετη περίπτωση η εταιρεία θα καθίστατο αδικαιολογήτως πλουσιότερη. Άλλωστε και η ίδια η Διοίκηση αναφορικά με δαπάνες που καταρχήν δεν εκπίπτουν κατ' άρθρο 23 του Κ.Φ.Ε. (όπως φόροι, τέλη πρόστιμα) δέχεται ότι σε περίπτωση επαναχρέωσης φόρων στην αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση, εκπίπτουν, εφόσον το ποσό της επαναχρέωσης έχει συμπεριληφθεί στα έσοδα της επιχείρησης. (ΠΟΛ 1113/2015 ΚΑΙ ΔΕΑΦΒ1111174ΕΞ2017). Συνάγεται ότι από την επαναχρέωση προκύπτει αποτέλεσμα φορολογικά ουδέτερο. Ομοίως και στην κρινόμενη περίπτωση κόστος προστίμων ύψους 164.915,00 ευρώ εις βάρος της εταιρείας μέσω πίστωσης του λογαριασμού εξόδου μετακυλίσθηκε στην αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση
4. Κατά γενική αρχή η εσφαλμένη λογιστική καταχώρηση δαπάνης (π.χ. χρέωση ενός λογαριασμού εξόδου αντί άλλου) δεν συνεπάγεται φορολογικές κυρώσεις εφόσον το λογιστικό σφάλμα δεν συνεπάγεται την αλλοίωση του φορολογητέου εισοδήματος της χρήσης.

Επειδή στο άρθρο 2 παρ.3 του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) ορίζεται:

«Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.».

Επειδή στο άρθρο 22 του ν.4172/2013 ορίζεται:

«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 στο άρθρο 23 του ν.4172/2013 ορίζεται :

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

- ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων».

Επειδή στην Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ1113/2015 ορίζεται:

«Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις των άρθρων 22, 22Α και 23 του Ν. 4172/2013 , σχετικά με τις εκπιπτόμενες και μη δαπάνες και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

...

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 εισοδήματός 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, 1729/2013, 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.

Σημειώνεται ότι εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1007/2015 Απόφαση ΓΓΔΕ).

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 εκπιπόμενες 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:

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.

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

...

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

Στην περίπτωση που οι ανωτέρω φόροι επαναχρεώνονται στην αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι αυτοί εκπίπτουν ως δαπάνη της επιχείρησης που τους επαναχρεώνει εφόσον το ποσό της επαναχρέωσης έχει συμπεριληφθεί στα φορολογητέα έσοδα της επιχείρησης.».

Επειδή στο άρθρο 64 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«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 στο αναλυτικό καθολικό του υπό κρίση λογαριασμού **81.00.00** που τέθηκε στην διάθεση του ελέγχου και έχει συμπεριληφθεί και στην οικεία έκθεση ελέγχου απεικονίζονται οι παρακάτω εγγραφές:

ΑΡ.ΕΓ Γ.	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑ ΤΙΚΟ	Δ/ΘΜΙΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦ Η	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
1811	23/5/2014	ΕΠΙΣΤΟΛΗ	81.00.00.0000	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ	..... ..... ..... .....	0,58	
2549	7/7/2014	ΕΠ2591	81.00.00.0000	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ	..... ..... ..... .....	0,05	
						0,63	0,00
433	20/2/2014	ΕΠΙΣΤΟΛΗ	81.00.00.0007	ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ	..... ..... ..... .....	20.480,00	
831	28/3/2014	ΕΠΙΣΤΟΛΗ	81.00.00.0007	ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ	..... ..... ..... .....	20.480,00	
832	28/3/2014	ΕΠΙΣΤΟΛΗ	81.00.00.0007	ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ	..... ..... ..... .....	20.480,00	

833	28/3/2014	ΕΠΙΣΤΟΛΗ	81.00.00.0007	ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ	..... ..... .....	20.480,00	
834	28/3/2014	ΕΠΙΣΤΟΛΗ	81.00.00.0007	ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ	..... ..... .....	20.480,00	
835	28/3/2014	ΕΠΙΣΤΟΛΗ	81.00.00.0007	ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ	..... ..... .....	20.480,00	
836	28/3/2014	ΕΠΙΣΤΟΛΗ	81.00.00.0007	ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ	..... ..... .....	20.480,00	
837	28/3/2014	ΕΠΙΣΤΟΛΗ	81.00.00.0007	ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ	..... ..... .....	20.480,00	
838	28/3/2014	ΕΠΙΣΤΟΛΗ	81.00.00.0007	ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ	..... ..... .....	20.480,00	
839	28/3/2014	ΕΠΙΣΤΟΛΗ	81.00.00.0007	ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ	..... ..... .....	20.480,00	
840	28/3/2014	ΕΠΙΣΤΟΛΗ	81.00.00.0007	ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ	..... ..... .....	20.480,00	
997	7/4/2014	ΕΠΙΣΤΟΛΗ	81.00.00.0007	ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ	..... ..... .....	10.313,00	
2423	30/6/2014	ΠΡΟΣΤΙΜΑ	81.00.00.0007	ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ	..... ..... .....		164.915,00
						235.593,00	164.915,00
671	12/3/2014	ΕΠ2436	81.00.00.0007	ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ	..... ..... .....	100,00	
3572	7/10/2014	ΕΠ2712	81.00.00.0007	ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ	..... ..... .....	175,00	
4407	3/12/2014	ΕΠ89Α	81.00.00.0007	ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ	..... ..... .....	7,20	
4424	3/12/2014	ΔΙΠ29521	81.00.00.0007	ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ	..... ..... .....	300,00	
						582,20	0,00
					ΣΥΝΟΛΟ 81.00.00	236.175,83	164.915,00
					ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	71.260,83	
5082	31/12/2014	τάκτ. υπολοίπου	81.00.09.0000	ΛΟΙΠΑ ΕΚΤΑΚΤΑ &	..... .....	53,30	

				ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΕΞΟΔΑ	.....		
5087	31/12/2014	τάκτ. υπολοίπου	81.00.09.0000	ΛΟΙΠΑ ΕΚΤΑΚΤΑ & ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΕΞΟΔΑ	ΤΑΚΤΟΠΟΙΗΣΗ ΜΙΚΡΟΥΠΟΛΟΙ ΠΩΝ ΠΕΛΑΤΩΝ	-281,09	
5088	31/12/2014	τάκτ. υπολοίπου	81.00.09.0000	ΛΟΙΠΑ ΕΚΤΑΚΤΑ & ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΕΞΟΔΑ	ΤΑΚΤΟΠΟΙΗΣΗ ΜΙΚΡΟΥΠΟΛΟΙ ΠΩΝ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΩ Ν	0	0,43
					ΣΥΝΟΛΟ 81.00.09	-227,79	0,43
					ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	-228,22	
ΣΥΝΟΛΟ 81.00						235.948,04	164.915,43
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ 81.00						71.032,61	

Επειδή ο έλεγχος ως προς τον ανωτέρω λογαριασμό διαπίστωσε λογιστική διαφορά και συγκεκριμένα:

στην σελίδα 13 της οικείας έκθεσης ελέγχου αναφέρεται :

«ότι το μεγαλύτερο μέρος των προστίμων ποσού 235.593,00 ευρώ αφορούν σε πρόστιμα καταλογισθέντα από την κατά την χρήση 2013 για την τοποθέτηση διαφημιστικών πινακίδων σε μη επιτρεπόμενους χώρους πέριξ του, των οποίων η ελεγχόμενη έχει λάβει άδεια εκμετάλλευσης βάσει σύμβασης. Από το σύνολο των προστίμων ποσό 70.678,00 ευρώ αναμορφώθηκε στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2014 (ΚΩΔΙΚΟΣ 2005 ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ ενώ το υπόλοιπο ποσό 164.915,00 ευρώ συμπεριλήφθηκε στις λογιστικές διαφορές του ελέγχου...».

Η προσφεύγουσα εταιρεία στο πλαίσιο του άρθρου 28 του ν.4174/2013 υπέβαλε τις έγγραφες απόψεις της ως προς την ανωτέρω διαφορά των 164.915,00 ευρώ αναφέροντας ότι η εταιρεία ως προς το ποσό των προστίμων που σχετίζονται με τον άσκησε προσφυγές οι οποίες εκκρεμούν προς συζήτηση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων, και συνεπώς η δαπάνη δεν έχει καταστεί οριστική, βέβαιη και εκκαθαρισμένη για να συγκεντρώνει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά της δαπάνης και επίσης υποστηρίζει ότι η καταβολή των προστίμων δεν επηρέασε τα αποτελέσματα καθώς με την από 30/06/2014 επιστολή του την οποία ο έλεγχος αναγνωρίζει ως προσήκον παραστατικό καλύπτει την καταβολή των ενδίκων προστίμων για όσο χρόνο διαρκεί η εκκρεμοδικία, σε περίπτωση δε ευδοκίμησης των προσφυγών ρητώς συμφωνείται ότι τα εισπραχθέντα ποσά θα επιστραφούν σε αυτόν. Τέλος ισχυρίζεται ότι όπως έχει διαπλασθεί και από την νομολογία η εσφαλμένη λογιστική καταχώρηση δαπάνης (χρέωση ενός λογαριασμού εξόδου αντί άλλου) δεν συνεπάγεται φορολογικές κυρώσεις εφόσον το λογιστικό σφάλμα δεν συνεπάγεται την αλλοίωση του φορολογητέου εισοδήματος της χρήσεως.

Ο έλεγχος στην σελίδα 54 της οικείας έκθεσης ελέγχου, στο τελικό πόρισμα του κατόπιν της υποβολής έγγραφων απόψεων της προσφεύγουσας εταιρείας αναφέρει:

«Οι ανωτέρω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν αναιρούν τις απόψεις του ελέγχου. Όπως προαναφέρθηκε το κρινόμενο ποσό των 164.915,00 ευρώ, αφορά σε μέρος των προστίμων που

καταλογίσθηκαν στην ελεγχόμενη επιχείρηση κατά την χρήση 2013 και αφαιρέθηκαν από τα καθαρά κέρδη της χρήσης 2014 (με πίστωση του αντίστοιχου λογαριασμού εξόδου). Ως εκ τούτου το εν λόγω ποσό δεν θα πρέπει να αναγνωρισθεί προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2014 με βάση τις συνδυαζόμενες διατάξεις της περ. γ του άρθρου 22 και της περίπτωσης ε του άρθρου 23 του ν.4172/2013 και προστίθεται στις λογιστικές διαφορές του ελέγχου».

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής εμμένει κατά βάση στους ισχυρισμούς που είχε προβάλλει και στο υπόμνημά της στο πλαίσιο του άρθρου 28 του ν.4174/2013 περί αναιτιολόγητης πράξης καθώς από τον έλεγχο δεν λήφθηκαν υπόψη τα πραγματικά δεδομένα της υπόθεσης από τα οποία ως ισχυρίζεται προκύπτει ότι το κόστος των προστίμων περιορίστηκε λόγω κάλυψης τους από τον και σε κάθε περίπτωση δεν επηρεάστηκε το φορολογητέο αποτέλεσμα της χρήσης.

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, η από 30/06/2014 επιστολή που βάσει αυτής πιστώθηκε ο υπό κρίση λογαριασμός με το ποσό των 164.915,00 ευρώ και την οποία ο έλεγχος ως εγγραφή και ως δικαιολογητικό εγγραφής, όπως προκύπτει από το περιεχόμενο της οικείας έκθεσης ελέγχου, δεν αμφισβητεί, αναφέρει:

«Σε συνέχεια των συζητήσεών μας σχετικά με το επιβληθέν στην εταιρεία σας συνολικό πρόστιμο €225.280,00 για τα έντεκα διαφημιστικά πλαίσια που βρίσκονταν στον κύριο άξονα πρόσβασης του, καθώς και για το πρόστιμο € 10.313 το οποίο επιβλήθηκε στον πελάτη σας θα θέλαμε να σας δηλώσουμε τα κάτωθι:

- Η θα σας καταβάλει το 70% του συνολικού ποσού, δηλαδή ποσό ύψους €164.915 Ευρώ σε συνέχεια της υποβολής σας την 14^η Απριλίου 2014 των αντίστοιχων παραστατικών πληρωμής.
- Σε περίπτωση που γίνουν δεκτές οι επίδικες προσφυγές σας κατά της επιβολής των ανωτέρω προστίμων, το ως άνω καταβληθέν σε εσάς ποσό θα επιστραφεί από την εταιρεία σας στην

Επίσης θα θέλαμε να σας ενημερώσουμε ότι η θα καταβάλλει, με την ίδια αναλογία, μέρος των προστίμων για τους υπόλοιπους δύο πελάτες σας που σχετίζονται με την χρήση των ανωτέρω διαφημιστικών πλαισίων με την υποβολή των αντίστοιχων παραστατικών πληρωμής...».

Επειδή από την ανωτέρω επιστολή, διαπιστώνεται ότι η προσφεύγουσα εταιρεία από τα πρόστιμα συνολικού ποσού **235.593,00 ευρώ** (225.280,00 +10.313,00) που της καταλογίσθηκαν από την , το 70% αυτών (164.915,00 ευρώ) αναλαμβάνει να το καλύψει, ήτοι η εν λόγω συναλλαγή, τα δικαιολογητικά της οποίας τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου, συσχετίζεται με τον τρόπο κατανομής της συγκεκριμένης δαπάνης στις αντισυμβαλλόμενες εταιρείες και μάλιστα αποτελεί μειωτικό στοιχείο καθώς το ποσό της υπό κρίση δαπάνης τελικώς για την προσφεύγουσα περιορίζεται κατά το ανωτέρω ποσό.

Επειδή η ανωτέρω συναλλαγή εμφανίζεται καταχωρημένη στον υπό κρίση λογαριασμό προστίμων και συγκεκριμένα εμφανίζεται στην πίστωση αυτού ως εξής:

							ΠΙΣΤΩΣΗ
2423	30/6/2014	ΠΡΟΣΤΙΜΑ	81.00.00.0007	ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ	.....		164.915,00

Ο έλεγχος για την ανωτέρω συναλλαγή που διαμορφώνει το τελικό χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού σε 71.032,61 ευρώ, δεν κάνει καμία αναφορά (περί αμφισβήτησής της), αντιθέτως κατά την αιτιολόγηση της διαπιστωθείσας λογιστικής διαφοράς, επικαλείται τις διατάξεις των άρθρων 22 περ. γ και 23 περ. ε του ν.4172/2013 και αναφέρει ότι η προσφεύγουσα επιβάρυνε τα αποτελέσματα της χρήσης 2014 με δαπάνη προστίμων ποσού 164.915,00 ευρώ για την οποία όφειλε και δεν προέβη κατά το ποσό αυτό σε φορολογική αναμόρφωση.

Ωστόσο, όπως προκύπτει από τα δεδομένα των βιβλίων (με την ως άνω εγγραφή ο λογαριασμός 81.00.00.0007 πιστώθηκε με χρέωση του λογαριασμού 50.00.00.0139 «.....») και την κατάστρωση αποτελεσμάτων (**ΠΙΝΑΚΑΣ 1** όπως εμφανίζεται στο κεφάλαιο «**Οικονομικά Αποτελέσματα-Δηλώσεις**» παρ.1 «**Κατάστρωση αποτελεσμάτων**» της οικείας έκθεσης ελέγχου- σε επίπεδο πρωτοβαθμίων), τα αποτελέσματα της χρήσης επιβαρύνθηκαν από τα εν λόγω πρόστιμα με το ποσό των 71.032,61 ευρώ, δηλαδή με το τελικό χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού 81 (235.948,04-164.915,43), ήτοι δεν επιβαρύνθηκαν και με το ποσό των 164.915,00 ευρώ, ως αναφέρει ο έλεγχος και το οποίο αποτελεί και την βάση της αιτιολογίας του.

ΠΙΝΑΚΑΣ 1

		2014
	ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ	11.186.835,04
72	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΛΟΙΠΩΝ ΑΠΟΘ.& ΑΧΡΗΣΤΟΥ ΥΛΙΚΟΥ	755,00
73	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	11.186.080,04
	ΛΟΙΠΑ ΕΣΟΔΑ	111.740,56
75	ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΩΝ ΑΣΧΟΛΙΩΝ	69.499,99
76	ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ	42.240,57
Μείον	ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ	8.460.445,67
60	ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ, ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ	1.015.387,98
61	ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ, ΑΜΟΙΒΕΣ ΓΙΑ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ	2.624.718,31
62	ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	4.506.050,79
63	ΦΟΡΟΙ ΤΕΛΗ	128.557,31
64	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	108.712,07
65	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ ΤΟΚΟΙ & ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ	68.989,27
66	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ	8.029,94
	ΟΛΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ	2.838.129,93
	ΣΚΚ ΕΠΙ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	25,37%
Μείον		

81	ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΕΞΟΔΑ	71.032,61
82	ΕΞΟΔΑ & ΕΣΟΔΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ	6.254,44
Πλέον		
81	ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΕΣΟΔΑ	
82	ΕΣΟΔΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ	
	ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ Ή ΖΗΜΙΩΝ	2.760.842,88
	ΣΚΚ ΕΠΙ ΚΥΚΛΟΥ ΕΡΓΑΣΙΩΝ	24,68%

Η προσφεύγουσα όφειλε σε κάθε περίπτωση να προβεί σε αναμόρφωση κάθε ποσού που έχει επιβαρύνει τα αποτελέσματά της για το οποίο φορολογικά δεν της αναγνωρίζεται προς έκπτωση. Εν προκειμένω σχετικά με τα υπό κρίση πρόστιμα, το ποσό με το οποίο επιβάρυνε τα αποτελέσματά της είναι το ποσό των 71.032,61 ευρώ, το οποίο και αναμόρφωσε, όπως εμφανίζεται παρακάτω στην κατάσταση φορολογικής συμμόρφωσης (**ΠΙΝΑΚΑΣ 2** , όπως εμφανίζεται στην οικεία έκθεση ελέγχου - σελίδα 8 αυτής).

ΠΙΝΑΚΑΣ 2

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ (ΑΡΘΡΑ 22 ΚΑΙ 23 του ν.4172/2013)		
ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΚΩΔ.	2014
Πρόστιμα, ποινές και προσαυξήσεις (περ. ε αρθρ.23)	2005	71.032,61
Φόροι τέλη που δεν εκπίπτουν (περ. ζ' άρθρ.23)	2007	7.010,85
Λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση	2020	31.558,24
ΣΥΝΟΛΟ		109.601,70

Επειδή βάσει των ανωτέρω γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί έλλειψης αιτιολογίας της υπό κρίση λογιστικής διαφοράς ποσού προστίμων ύψους **164.915,00 ευρώ**, καθώς ως ανωτέρω διαπιστώνεται, το ποσό αυτό αφενός δεν επιβάρυνε τα αποτελέσματα της χρήσης, ως έκρινε ο έλεγχος, άρα δεν είχε λόγο να συμπεριληφθεί και στην κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης, αφετέρου από τον υπό κρίση έλεγχο η εν λόγω συναλλαγή περιορισμού των προστίμων λόγω κάλυψης τους από, δεν αμφισβητήθηκε και επίσης ως προς αυτή δεν αποδείχθηκε ότι μπορεί να συσχετίζεται με πηγή φορολογητέου εσόδου της εταιρείας.

Σημειώνεται ότι η συναλλαγή περιορισμού των προστίμων λόγω κάλυψης αυτών από, κατά το ποσό των 164.915,00 ευρώ, μπορεί να διερευνηθεί και στην αντισυμβαλλόμενη εταιρεία (.....) στο πλαίσιο ετέρου ελέγχου που δύναται να διενεργηθεί από την αρμόδια ελεγκτική αρχή λαμβάνοντας υπόψη και τις διατάξεις περί παραγραφής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **18/12/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου, ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....»,

**ΑΦΜ, και την ακύρωση της υπ' αριθμ...../...../2019 Οριστικής Πράξης
Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου
του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.)**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 .