



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 08 / 06 / 2021

Αριθμός Απόφασης **1797**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 25/01/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης, ως καθολικής διαδόχου της εταιρείας «.....» που εδρεύει στο Δήμο, οδός αρ., τ.κ με ΑΦΜ:, κατά της υπ' αριθ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Την ανωτέρω Οριστική Πράξη του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καθώς και την από 14/12/2020 έκθεση μερικού ελέγχου Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της ίδιας υπηρεσίας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **25/01/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της επιχείρησης, ως καθολικής διαδόχου της εταιρείας «.....» με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης έγινε στις **28/12/2020**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Με την υπ' αριθμ. /2020 **εντολή ελέγχου** του προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διενεργήθηκε **μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος** στην προσφεύγουσα, για το φορολογικό έτος **2014**, από τον ελεγκτή της ίδιας υπηρεσίας, ο οποίος συνέταξε την από **03/12/2020 έκθεση μερικού ελέγχου** (η οποία θεωρήθηκε από τον προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ στις **14/12/2020**), από την οποία προκύπτουν τα ακόλουθα:

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν οι κατωτέρω μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, καθώς και προσωρινές διαφορές λογιστικής – φορολογικής βάσης οι οποίες προστέθηκαν στα αποτελέσματα που προκύπτουν από τα βιβλία και είναι οι ακόλουθες:

Περιγραφή δαπάνης	Μη εκπιπτόμενες επιχειρ. δαπάνες	Διαφορά Ε.Λ.Π – Φ.Β	Σύνολο
Δαπάνη αγοράς αγαθών > 500€ με μετρητά (αρ. 23 περ β')	125.967,35€		125.967,35€
Μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές (αρ. 23 περ γ')	0	452.464,82€	452.464,82€
Προσωπικές δαπάνες (αρ. 23 περ. ιβ' ν. 4172/2013)	67.567,22€		67.567,22€
Διαφορές υπολογισμού αποσβέσεων	537,12€		537,12€
Μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων (ενδοομιλικές)	33.354,12€		33.354,12€
Μη καταβολή αγγελιοσήμου (άρ. 12 ν. 2328/1995)	120.875,82€		120.875,82€
Έλλειψη τεκμηρίωσης προσήκουσας και εμπρόθεσμης απόδοσης αγγελιοσήμου διαφημιστικών δαπανών (άρ.12 ν. 2328/95)	308.999,96€		308.999,96€
Σύνολο	657.301,59€	452.464,82€	1.109.766,41€

Ακολούθως, ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., εξέδωσε σε βάρος της προσφεύγουσας, την κατωτέρω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Φορολ. έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο άρθ. 58 ΚΦΔ	Συνολικό ποσό Βεβαιωθέντων
1	 - 14/12/2020	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2014	1.109.766,41€	143.720,47€	71.860,24€	215.580,71€
Σύνολο					143.720,47€	71.860,24€	215.580,71€

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την **τροποποίηση** της ανωτέρω πράξης, αμφισβητώντας τη **λογιστική διαφορά ύψους 308.999,96€** που οφείλεται στην έλλειψη τεκμηρίωσης της προσήκουσας και εμπρόθεσμης απόδοσης του αναλογούντος αγγελιοσήμου διαφημιστικών δαπανών (άρθρο 12 ν. 2328/1995) από τον διαφημιστή για λογαριασμό της, προσκομίζει δε και επικαλείται τα αντίγραφα των εκδοθέντων από τον διαφημιστή τιμολογίων στα οποία αναγράφεται και το αναλογούν αγγελιοδότηση, αντίγραφα των επιταγών με τα οποία εξοφλήθηκε η αξία των εν λόγω τιμολογίων και του αγγελιοσήμου που χρεώθηκε επ' αυτών, καθώς και αντίγραφα κινήσεων των τραπεζικών της λογαριασμών από τα οποία αποδεικνύεται η πληρωμή των επιταγών.

Επειδή από την έκθεση ελέγχου (σελ. 20 – 24) προκύπτει ότι δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας, δαπάνες για τη διαφημιστική της προβολή συνολικού ύψους **308.999,96€**, για τις οποίες έπρεπε να καταβληθεί αγγελιόσημο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν. 2328/1995, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος, πλην όμως, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε σχετικά στοιχεία που να αποδεικνύουν την καταβολή αυτού.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 12§12 του ν. 2328/1995** (Α' 159), όπως ίσχυαν κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος μετά την αντικατάστασή τους από το άρθρο 32§1 του ν. 2429/1996 (Α' 155), ορίζονταν μεταξύ άλλων τα εξής: «Σε περίπτωση που δεν έχει καταβληθεί από το διαφημιστή ή το διαφημιζόμενο εγκαίρως και προσηκόντως ο ειδικός φόρος και το αγγελιόσημο επί των διαφημίσεων και οι τυχόν άλλες επιβαρύνσεις που αντιστοιχούν στις συγκεκριμένες συναλλαγές, ανεξάρτητα από τις άλλες συνέπειες, οι σχετικές διαφημιστικές δαπάνες δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του διαφημιστή και του διαφημιζόμενου, έστω και αν στη δεύτερη περίπτωση μεσολαβεί διαφημιστής». Περαιτέρω, με τις διατάξεις του **άρθρου 12§7** του ίδιου νόμου, ορίζονταν ότι: «Κάθε ημερολογιακό δίμηνο και μέχρι την 20η ημέρα του μήνα που ακολουθεί το δίμηνο, κατατίθενται με τη συμπλήρωση ειδικών εντύπων από το διαφημιζόμενο ή εφόσον μεσολαβεί διαφημιστής, από τον διαφημιστή κατ' εντολή του διαφημιζόμενου, ο μεν ειδικός φόρος υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου σε τράπεζες συμβεβλημένες με αυτό, το δε 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. Τα δε σχετικά παραστατικά επισυνάπτονται στο τιμολόγιο, ο αριθμός του οποίου αναγράφεται σε αυτά. ...», ενώ με τις διατάξεις του **άρθρου 12§3** του ίδιου νόμου, ότι «Κάθε τιμολόγιο αντιστοιχεί στην καταχώριση ή τη μετάδοση συγκεκριμένου αριθμού διαφημιστικών μηνυμάτων, συγκεκριμένης έκτασης ή χρονικής διάρκειας, για ένα συγκεκριμένο διαφημιζόμενο, σε συγκεκριμένη κατηγορία σελίδων ή ζώνης ραδιοφωνικού ή τηλεοπτικού προγράμματος και για συγκεκριμένη χρονική περίοδο και σ' αυτό αναγράφονται η τιμή και οι τυχόν εκπτώσεις κατά το τιμοκατάλογο. Εφόσον το τιμολόγιο εκδίδεται στο όνομα του διαφημιστή που μεσολαβεί, αντίγραφο του με τη σφραγίδα και την υπογραφή του εκδότη αποστέλλεται στο διαφημιζόμενο μέχρι το τέλος του επόμενου από την έκδοση του μήνα»

Επειδή με την υπ' αριθμ. **ΠΟΛ 1094/12-07-2016** εγκύκλιο της ΓΓΔΕ διευκρινίστηκε ότι: «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 διαφημιζόμενου, 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 εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του διαφημιστή και του διαφημιζόμενου, έστω και αν στη δεύτερη περίπτωση μεσολαβεί διαφημιστής.

2) Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω συνάγεται, ότι το αγγελιόσημο εκπίπτει 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 εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του διαφημιστή και του διαφημιζομένου, κατά ρητή διατύπωση του Ν.2328/1995».**

Επειδή η προσφεύγουσα προβάλλει αδυναμία εξεύρεσης τεκμηρίων ως προς την έγκαιρη και προσήκουσα του αναλογούντος αγγελιοσήμου καταβολή από τον διαφημιστή, εξαιτίας της διακοπής λειτουργίας της συνεργαζόμενης διαφημιστικής επιχείρησης , αλλά και εξαιτίας της συγχώνευσης του ΤΣΕΠΕΑΔ στον ΕΦΚΑ και ζητά την εφαρμογή στην συγκεκριμένη περίπτωση της υπ' αριθμόν **5624/2017** απόφασης της ΔΕΔ, ως προς την αναγνώριση της έκπτωσης των διαφημιστικών δαπανών, καθόσον το αναλογούν αγγελιόσημο τιμολογήθηκε από τον διαφημιστή και η ίδια εξόφλησε πλήρως τα τιμολόγια αυτά, και κατά συνέπεια, ο διαφημιστής βαρύνεται με την απόδοση του αγγελιοσήμου, πλην όμως **η υπόθεση αυτή δεν είναι όμοια με την κρινόμενη**, δεδομένου ότι η υπ' αριθμ. 5624/2017 Απόφαση της υπηρεσίας μας, αφορούσε **ήδη βεβαιωμένα τέλη διαφήμισης** τα οποία προέκυπταν από την προσκομισθείσα έκθεση ελέγχου του ενιαίου ταμείου ασφάλισης προσωπικού ΜΜΕ και **όχι εκπρόθεσμη καταβολή όπως εν προκειμένω.**

Επειδή ο διαφημιζόμενος έχει εκ του νόμου την ιδιότητα του πρωτοοφειλέτη, ενώ εφόσον μεσολαβεί ο διαφημιστής μεταξύ του διαφημιζόμενου και του Μέσου, έχει την ιδιότητα του εντολοδόχου και εκπροσώπου του διαφημιζόμενου, ειδικά ως προς την προσήκουσα και εμπρόθεσμη απόδοση του αγγελιοσήμου (ΣτΕ 2624/2009, ΣτΕ2832/2010, ΣτΕ 3923/2010). Περαιτέρω, το γεγονός της εξόφλησης των εκδοθέντων από τον διαφημιστή τιμολογίων, δεν αποδεικνύει την έγκαιρη και προσήκουσα απόδοση του αγγελιοσήμου απ' αυτόν.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, πρέπει να **απορριφθεί ως αναπτόδεικτος**, διότι, **η προσφεύγουσα, ως διαφημισθείσα και έχουσα το βάρος απόδειξης του ανωτέρω ισχυρισμού της, όφειλε να αποδείξει την καταβολή του επίμαχου αγγελιοσήμου με την επίδειξη στον ελεγκτή υπάλληλο αντιγράφων των οικείων αποδεικτικών καταβολής του αγγελιοσήμου.**

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από **14/12/2020** έκθεση μερικού ελέγχου Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **25/01/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης , ως καθολικής διαδόχου της εταιρείας «.....» που εδρεύει στο Δήμο , οδός αρ., τ.κ με ΑΦΜ: , και την **επικύρωση** της υπ' αριθ. /2020 Οριστικής Πράξης

Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος**, φορολογικού έτους **2014**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Φορολογητέα κέρδη - Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα Απόφαση:

α) Φορολογητέα Κέρδη				
Φορολογικό Έτος 2014	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης - Απόφασης
Καθαρά Κέρδη βάσει βιβλίων	53.682,56€	53.682,56€	53.682,56€	
Πλέον: Μη εκπιπτόμενες επιχ. Δαπάνες βάσει δήλωσης	172.976,59€	172.976,59€	172.976,59€	
Πλέον: Προσωρινές διαφορές ΕΛΠ-Φ.Β βάσει ελέγχου		452.464,82€	452.464,82€	
Πλέον: Μη εκπιπτόμενες επιχ. δαπάνες βάσει ελέγχου		657.301,59€	657.301,59€	
Καθαρά Κέρδη βάσει ελέγχου	226.659,15€	1.336.425,56€	1.336.425,56€	
Μείον Οριστική ζημία προηγούμενων χρήσεων	783.654,52€	783.654,52€	783.654,52€	
Μείον λογιστικές διαφορές που διαγράφονται με την παρούσα Απόφαση			0,00€	
Φορολογητέα κέρδη	-556.995,37€	552.771,04€	552.771,04€	1.109.766,41€
β) Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα:				
Φορολογικό Έτος 2014	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Οριστική φορολ. υποχρέωση
Φορολογητέα κέρδη	-556.995,37€	552.771,04€	552.771,04€	1.109.766,41€
Φόρος που αναλογεί (φορολ. κέρδη x 26%)		143.720,47€	143.720,47€	143.720,47€
Μείον: Προκαταβληθέντες - Παρακρατηθέντες	4.994,36€	4.994,36€	4.994,36€	0,00€
Υπόλοιπο	-4.994,36€	138.726,11€	138.726,11€	143.720,47€
Πλέον: Τέλη χαρτοσήμου και εισφορά ΟΓΑ	41,90€	41,90€	41,90€	0,00€
Πλέον: Τέλος επιτηδεύματος	1.600,00€	1.600,00€	1.600,00€	0,00€
Χρεωστικό υπόλοιπο για βεβαίωση	-3.352,46€	140.368,01€	140.368,01€	143.720,47€
Πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της δήλωσης		71.860,24€	71.860,24€	71.860,24€
Τελικό Χρεωστ. υπόλοιπο για βεβαίωση	-3.352,46€	212.228,25€	212.228,25€	215.580,71€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.