



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 01 / 06 / 2021

Αριθμός Απόφασης **1714**

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 07/12/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» που εδρεύει στο Δήμο, οδός αρ., με ΑΦΜ:, κατά των υπ' αρ. /2020, /2020 και /2020 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016 αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, καθώς και την από 02/11/2020 έκθεση μερικού ελέγχου Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της ίδιας υπηρεσίας, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων 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 **07/12/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της επιχείρησης με την επωνυμία, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις **05/11/2020** και με διατάξεις της Α1273/2020 υφίστατο αναστολή κατά 60 ημέρες, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Με την υπ' αριθμ./2018 Εντολή ελέγχου του προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διενεργήθηκε **μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος** στην προσφεύγουσα, για τα φορολογικά έτη **2014, 2015 και 2016**, από τον ελεγκτή της ίδιας υπηρεσίας, ο οποίος συνέταξε την από **23/10/2020 έκθεση μερικού ελέγχου** (η οποία θεωρήθηκε από τον προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. στις **02/11/2020**), από την οποία προκύπτουν τα ακόλουθα:

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν οι κατωτέρω λογιστικές διαφορές, οι οποίες προστέθηκαν στα προκύπτοντα από τα βιβλία αποτελέσματα, οι οποίες συνοπτικά ανά φορολογικό έτος και ανά λογαριασμό, είναι οι ακόλουθες:

Κωδικός λογ.	Περιγραφή Λογαριασμού	Λογιστικές Διαφορές / φορολογικό έτος		
		2014	2015	2016
61.02.01.00001	Προμήθειες για πωλήσεις	20.455,00€	17.030,00€	
62.04.03.00001	Ενοίκια Μεταφορικών Μέσων	9.540,00€	10.745,92€	
63.04.00.00000	Τέλη διαφημίσεων	3.060,70€		
63.98.08.00001	ΦΠΑ Μη εκπιπόμενος	2.194,20€	2.124,18€	1.764,00€
64.01.00.00001	Έξοδα ταξιδίων Εσωτερικού	1.829,28€	670,00€	328,44€
64.01.01.00001	Έξοδα ταξιδίων Εξωτερικού	9.683,41€	5.068,88€	1.229,60€
64.02.00.10018	Διαφημίσεις σε τύπο ΠΑΡΑ	4.261,00€	750,00€	
64.02.00.20018	Διαφημίσεις σε τύπο ΕΝΟ	20.650,00€	11.700,00€	2.600,00€
64.02.06.00001	Έξοδα Υποδοχής και Φιλοξενίας	1.762,26€	9.225,22€	11.415,16€
64.02.07.00018	Έξοδα Προβολής και Διαφήμισης	6.457,22€	15.278,40€	13.311,14€
64.02.07.03718	Έξοδα Προβολής και Διαφήμισης		1.400,00€	
64.98.00.00001	Διάφορα έξοδα ΧΔΕ		9.413,84€	10.310,00€
66.01.07.00001	Αποσβέσεις κτιρίων - εγκαταστάσεων κτιρίων	117,00€	117,00€	117,00€
66.04.09.00001	Αποσβέσεις Λοιπού Εξοπλισμού	3.200,00€	3.200,00€	3.200,00€
82.00.99.00003	Λοιπά έξοδα προηγούμενων χρήσεων	3.168,67€		
Λοιπές Λ.Δ	Ενδοομιλικές Συναλλαγές	476,91€		
Λοιπές Λ.Δ	Πληρωμή με Μετρητά		1.260,00€	
Σύνολα		86.855,65€	87.983,44€	44.275,34€

Ακολουθώς, ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., εξέδωσε σε βάρος της προσφεύγουσας, τις κατωτέρω Οριστικές Πράξεις 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		- 02/11/2020	Διορθ. Προσ/σμού Φόρου Εισοδήματος	2014	86.855,65€	22.582,47€	5.645,62€	28.228,09€
2		- 02/11/2020	Διορθ. Προσ/σμού Φόρου Εισοδήματος	2015	87.983,44€	25.515,19€	12.757,60€	38.272,79€
3		- 02/11/2020	Διορθ. Προσ/σμού Φόρου Εισοδήματος	2016	44.275,34€	12.839,84€	3.209,96€	16.049,80€
Σύνολα						60.937,50€	21.613,18€	82.550,68€

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την **ακύρωση** ή την **τροποποίηση** των ανωτέρω πράξεων με τις οποίες αμφισβητεί τις κατωτέρω λογιστικές διαφορές, προβάλλοντας τους λόγους που κατά περίπτωση αναφέρονται:

Κωδικός λογ.	Περιγραφή Λογαριασμού	Προσβαλλόμενες Λογ. Διαφορές		
		Φορολ. 2014	Φορολ. 2015	Φορολ. 2016
61.02.01.00001	Προμήθειες για πωλήσεις	20.455,00€	17.030,00€	
62.04.03.00001	Ενοίκια Μεταφορικών Μέσων		10.745,92€	
63.98.08.00001	ΦΠΑ Μη εκπιπόμενος		2.124,18€	
64.01.00.00001	Έξοδα ταξιδίων Εσωτερικού	1.829,28€	670,00€	328,44€
64.01.01.00001	Έξοδα ταξιδίων Εξωτερικού	9.683,41€	5.068,88€	1.229,60€
64.02.00.10018	Διαφημίσεις σε τύπο ΠΑΡΑ		750,00€	
64.02.00.20018	Διαφημίσεις σε τύπο ΕΝΟ	20.650,00€	11.700,00€	2.600,00€
64.02.06.00001	Έξοδα Υποδοχής και Φιλοξενίας			4.156,00€
64.02.06.00118	Έξοδα Υποδοχής και Φιλοξενίας			6.809,16€
64.02.07.00018	Έξοδα Προβολής και Διαφήμισης	6.457,22€	15.278,40€	13.311,14€
64.02.07.03718	Έξοδα Προβολής και Διαφήμισης		1.400,00€	
Σύνολα		59.074,91€	64.767,38€	28.434,34€

Επειδή, δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας, δαπάνες για τη διαφημιστική προβολή της σε περιοδικά οι οποίες είναι υποκείμενες σε αγγελιόσημο και ειδικότερα οι δαπάνες στους κατωτέρω λογαριασμούς:

Κωδικός λογ.	Περιγραφή Λογαριασμού	Προσβαλλόμενες Λογ. Διαφορές		
		Φορολ. 2014	Φορολ. 2015	Φορολ. 2016
64.02.00.10018	Διαφημίσεις σε τύπο ΠΑΡΑ		750,00€	
64.02.00.20018	Διαφημίσεις σε τύπο ΕΝΟ	20.650,00€	11.700,00€	2.600,00€
64.02.07.03718	Έξοδα Προβολής και Διαφήμισης		1.400,00€	
Σύνολα		59.074,91€	64.767,38€	28.434,34€

Επειδή όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου (σελ. 85 και επ. της έκθεσης ελέγχου), οι εν λόγω δαπάνες δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, καθόσον, το αναλογούν αγγελιόσημο επί των διαφημίσεων αυτών **καταβλήθηκε εκπρόθεσμα**.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι εν λόγω δαπάνες, εσφαλμένως χαρακτηρίστηκαν από τον Έλεγχο ως λογιστικές διαφορές καθόσον η εκπρόθεσμη καταβολή του αγγελιοσήμου δεν επιδρά στο κύρος της πραγματοποιηθείσας διαφημιστικής δαπάνης (ως η με αριθ. 3683/2014 απόφαση ΔΕΔ – σχετ. 24). Εξάλλου η αυστηρή τήρηση της απόρριψης της διαφημιστικής δαπάνης, λόγω του εκπροθέσμου καταβολής του αναλογούντος αγγελιοσήμου, θα ήταν αντικίνητρο καταβολής αυτού, αφού η εκπρόθεσμη καταβολή του θα εξομοιωνόταν με τη μη καταβολή του.

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 κα του διαφημιζομένου, 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 διαφημιζομένου, 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 διαφημιζόμενου, κατά ρητή διατύπωση του Ν.2328/1995**».

Επειδή προκειμένου η διαφημιστική δαπάνη που υπόκειται σε αγγελιόσημο να αναγνωριστεί προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του διαφημιστή και του διαφημιζόμενου, πρέπει το αγγελιόσημο που αναλογεί σ' αυτήν, να καταβληθεί από τον διαφημιστή ή τον διαφημιζόμενο **«εγκαίρως και προσηκόντως»**. Επομένως σε περίπτωση **εκπρόθεσμης** καταβολής του αγγελιοσήμου, οι σχετικές διαφημιστικές δαπάνες δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του διαφημιστή και του διαφημιζόμενου, κατά ρητή διατύπωση του Ν.2328/1995 (**ΠΟΛ 1094/12-07-2016**).

Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα επιβεβαιώνει ότι το αγγελιόσημο επί των επίμαχων τιμολογίων διαφημίσεων καταβλήθηκε εκπρόθεσμα, ο ισχυρισμός της **πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος**.

Επειδή για τις λοιπές διαφορές για τις οποίες δεν γίνεται αναφορά στην παρούσα, δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκαν νέα στοιχεία, ισχύουν όπως αναγράφονται στην από **02/11/2020** έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος που συντάχθηκε από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **07/12/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» που εδρεύει στο Δήμο οδός αρ., και την **επικύρωση** των υπ' αριθμ./2020,/2020 και/2020 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος**, φορολογικών ετών **2014**, **2015** και **2016** αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

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

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Φορολ. έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο άρθ. 58 ΚΦΔ	Οριστική Φορολογική Υποχρέωση
1	 - 02/11/2020	Διορθ. Προσ/σμού Φόρου Εισοδήματος	2014	86.855,65€	22.582,47€	5.645,62€	28.228,09€
2	 - 02/11/2020	Διορθ. Προσ/σμού Φόρου Εισοδήματος	2015	87.983,44€	25.515,19€	12.757,60€	38.272,79€
3	 - 02/11/2020	Διορθ. Προσ/σμού Φόρου Εισοδήματος	2016	44.275,34€	12.839,84€	3.209,96€	16.049,80€
Σύνολα					60.937,50€	21.613,18€	82.550,68€

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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

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.