



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 562

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 23.10.2017

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 5582

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 ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)*»

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 24-05-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή της «.....», και διακριτικό τίτλο «.....», ΑΦΜ «.....», κατοίκου ΑΘΗΝΩΝ, οδός «.....», κατά: **1)** της υπ' αριθμ. «.....»/04.04.2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2008, **2)** της υπ' αριθμ. «.....»/04.04.2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2011, **3)** της υπ' αριθμ. «.....»/04.04.2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2012, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικών χρήσεων 2008, 20011 & 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 04.04.2017 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24.05.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», και διακριτικό τίτλο «.....», 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:

1) Με την υπ' αριθμ. «.....»/04.04.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστικής χρήσης 2008), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου εισοδήματος 15.650,00 €, πλέον 18.780,00 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), και συνολικά 34.430,00 €.

2) Με την υπ' αριθμ. «.....»/04.04.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής χρήσης 2011), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου εισοδήματος 2.812,36 €, πλέον 3.093,60 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), και συνολικά 5.905,96 €.

3) Με την υπ' αριθμ. «.....»/04.04.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής χρήσης 2012), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου εισοδήματος 4.551,68 €, πλέον 3.914,44 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), και συνολικά 8.466,12 €.

Οι διαφορές φόρου προέκυψαν μετά τον μερικό έλεγχο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 23, 24, 25 & 72 του Ν. 4174/2013.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Α) ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΜΕΡΟΣ

1. παραγραφή του δικαιώματος του ελληνικού δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση της με αριθμό «.....»/04.04.2017 οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009.
2. αναδρομική εφαρμογή ηπιότερης φορολογικής διάταξης.

Β) ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ

1. μη νόμιμα καταλογίστηκαν σε βάρος μας για τις χρήσεις 2008, 2011 και 2012 λογιστικές διαφορές λόγω μη αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης συγκεκριμένων δαπανών.

Οι διαφορές φόρου των υπό κρίση διαχειριστικών χρήσεων 2008-2011-2012 προέκυψαν διότι, μετά τον γενόμενο μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκε η ύπαρξη λογιστικών διαφορών κατά χρήση ως ακολούθως:

ΧΡΗΣΗ 2008			
α/α	Κωδ./περιγραφή λογ/σμού		λογιστική διαφορά
1	61.00.99.0019	αμοιβές και έξοδα τρίτων	59.000,00
2	64.98	διάφορα έξοδα	3.600,00

		ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ	62.600,00
--	--	----------------------------	-----------

ΧΡΗΣΗ 2011			
α/α	Κωδ./περιγραφή λογ/σμού		λογιστική διαφορά
1	61.00.99.0023	αμοιβές και έξοδα τρίτων	14.000,00
2	64.00	έξοδα μεταφορών	1.416,41
		ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ	15.416,41

ΧΡΗΣΗ 2012			
α/α	Κωδ./περιγραφή λογ/σμού		λογιστική διαφορά
1	61.00.99.0023	αμοιβές και έξοδα τρίτων	5.000,00
2	64.00	έξοδα μεταφορών	5.002,24
		ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ	10.002,24

Η προσφεύγουσα αμφισβητεί όλες τις παραπάνω λογιστικές διαφορές, γενικά και ειδικά για τους λόγους που αναφέρονται κατά περίπτωση.

Α) ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΜΕΡΟΣ

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2238/1994, ορίζουν, ότι:

Άρθρο 84. Παραγραφή

§1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας. Η παραπάνω διάταξη εφαρμόζεται αναλόγως και για τα νομικά πρόσωπα του [άρθρου 101](#) με βάση το [άρθρο 113](#) του ίδιου νόμου.

§5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.

Επειδή, το Β' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους με την [173/2006](#) ομόφωνη γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, γνωμοδότησε ότι, με βάση την παρ. 4 του άρθρου 68 του ν.δ. 3323/1955 (ήδη [παρ. 5 του άρθρου 84](#) του Κ.Φ.Ε), αν η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, **ή η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων** ή αποτελεσμάτων Ο.Ε. κ.λπ. δεν υποβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία, αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας αυτής η προβλεπόμενη δεκαπενταετής παραγραφή και το γεγονός αυτό δεν αναιρείται από τυχόν μεταγενέστερη υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις (**παραβ. Γνωμ. Ν.Σ.Κ. 217/2003**), (σχετ. **1002057/12/Α0012/8.1.2007 διαταγή**). Δηλαδή, συνεχίζει η ίδια γνωμοδότηση, κατά την εφαρμογή της διάταξης της [παρ. 5 του άρθρου 84](#) του Κ.Φ.Ε **η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ισούται με τη μη υποβολή δήλωσης.**

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2238/1994, ορίζουν, ότι:

Άρθρο 59. Απόδοση του φόρου με διμηνιαίες δηλώσεις

1. Όσοι παρακρατούν φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 4, 5, 6 και 7 του άρθρου 14, των περιπτώσεων α', ε' και η' της παραγράφου 1 του άρθρου 55 και των άρθρων 56, 57 και 58, υποχρεούνται να αποδίδουν αυτόν με εφάπαξ καταβολή στη δημόσια οικονομική υπηρεσία της έδρας τους, μέχρι την 20ή ημέρα των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Ιουλίου, Σεπτεμβρίου, Νοεμβρίου και Ιανουαρίου κάθε έτους με προσωρινή δήλωση, η οποία περιλαμβάνει τα ακαθάριστα ποσά που έχουν καταβληθεί στο προηγούμενο ημερολογιακό δίμηνο και το φόρο που παρακρατήθηκε. Η υποβολή της δήλωσης πραγματοποιείται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του αριθμού φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογουμένου, με αρχή για το ψηφίο 1 την εικοστή (20ή) ημέρα των μηνών αυτών και ολοκληρώνεται μέσα σε έντεκα (11) εργάσιμες ημέρες.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου, προκύπτει, ότι, η προσφεύγουσα υπέβαλλε την υπ' αριθμ. «.....» περιοδική δήλωση Φ.Μ.Υ. του 1^{ου} διμήνου της διαχειριστικής χρήσης 2008, εκπρόθεσμα την 03.04.2008, και ως εκ τούτου, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ισούται με μη υποβολή δήλωσης.

Κατά συνέπεια, το δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου να κοινοποιήσει πράξη καταλογισμού φόρου, για την υπό κρίση χρήση, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης, και το γεγονός αυτό δεν αναιρείται από τυχόν μεταγενέστερη υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις.

Επειδή, το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου εισοδήματος, διαχειριστικών χρήσεων 2008, 2011 και 2012, δεν έχει παραγραφεί κατά το χρόνο έκδοσης και κοινοποίησης των υπό κρίση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, και κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν ευσταθούν και απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αναδρομικής εφαρμογής των ευνοϊκότερων διατάξεων του Ν. 4174/2013, είναι αβάσιμος και μη σύννομος. Η επιβολή των πρόσθετων φόρων, έγινε σύμφωνα με τις ισχύουσες κατά τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους διατάξεις του νόμου Ν. 2523/2007 (όπως αυτός τροποποιήθηκε και με το άρθρο 24 παρ. 1, 2 του Ν. 3296/2004). Επιπλέον, σύμφωνα με την παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 (όπως αυτός τροποποιήθηκε μετά τον Ν. 4337/2015) «Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 53 και 57 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Β) ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ (ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ)

Επί της λογιστικής διαφοράς του λογαριασμού «61.00.99.0019 αμοιβές και έξοδα τρίτων» (59.000,00 € στη χρήση 2008).

Επειδή, από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τα παραπάνω ποσά, με την αιτιολογία, ότι "..... στον υπολογαριασμό 61.00.99.0019 του λογαριασμού 61 καταχωρήθηκαν 1. ΑΠΥ Νο «.....»/30.05.2008 καθαρής αξίας 25.000,00 €, 2. ΑΠΥ Νο «.....»/30.09.2008 καθαρής αξίας 9.000,00 €, 3. ΑΠΥ Νο «.....»/22.12.2008 καθαρής αξίας 25.000,00 € εκδόσεως του «.....» (ο οποίος είναι εταίρος και διαχειριστής της ελεγχόμενης), για λογαριασμό της ατομικής του επιχείρησης ως Σύμβουλος επιχειρήσεων. Ο ανωτέρω, κ «.....» τιμολογεί την ελεγχόμενη για προσωπικές του υπηρεσίες οι οποίες κανονικά παρέχονται στα πλαίσια της επιχειρηματικής του δραστηριότητας ως διαχειριστής της Ε.Π.Ε.,

υπηρεσίες που δεν επαληθεύονται και η τιμολόγησή τους αντίκειται στα πλαίσια της κοινής πρακτικής. Επιπλέον δεν επεδείχθη στον έλεγχο κανένα συμφωνητικό συνεργασίας μεταξύ των δύο μερών, καθώς επίσης δεν επεδείχθησαν τα αθεώρητα βιβλία Πρακτικών της Ε.Π.Ε., από τα οποία να προκύπτει υποχρέωση καταβολής του ποσού αυτού στο διαχειριστή της, κ «.....». Πρόκειται για δαπάνη μη παραγωγική, δεν συμβάλει στη απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος και επομένως δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και προστίθενται ως λογιστική διαφορά στα καθαρά κέρδη της χρήσης (άρθρο 31 Ν. 2238/1994)''.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι:

''..... Όμως σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 του ν. 2238/1994, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταίρων των εταιριών περιορισμένης ευθύνης και των ιδιωτικών κεφαλαιουχικών εταιριών, εφόσον τα πρόσωπα αυτά για τις υπηρεσίες που παρέχουν στις εταιρίες έχουν ασφαλιστεί σε οποιονδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο. Τα ίδια άλλωστε αναφέρονται και στην νεώτερη διάταξη του άρθρου 23 του ν. 4172/2013. Συνεπώς εφόσον πληρούνται οι ανωτέρω προϋποθέσεις και εκδόθηκαν νόμιμα τιμολόγια, ορθά και νόμιμα εξέπεσαν οι εν λόγω δαπάνες. Εν προκειμένω οι σχετικές παρασχεθείσες υπηρεσίες είναι πραγματικές, όπως προκύπτει και από τα προσκομιζόμενα συμφωνητικά και συμβάλλουν στην ανεύρεση και εξυπηρέτηση πελατείας και ασφαλώς στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος για την επιχείρηση. Καθίσταται συνεπώς ανατιολόγητη και αυθαίρετη η κρίση του ελέγχου και οι σχετικές δαπάνες θα πρέπει να αναγνωριστούν ως παραγωγικές προς έκπτωση από το φορολογητέο εισόδημά μας''.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 2238/1994, ορίζουν, ότι:

Άρθρο 31. Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος

1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων 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, με την επιφύλαξη της παραγράφου 20 του παρόντος άρθρου:

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, εκτός αν από την κείμενη νομοθεσία προβλέπεται μερική ή ολική απαλλαγή από την υποχρέωση για την καταβολή εισφορών.

...Επίσης, οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταίρων των εταιριών περιορισμένης ευθύνης, εφόσον τα πρόσωπα αυτά για τις υπηρεσίες που παρέχουν στις εταιρίες έχουν ασφαλιστεί σε οποιονδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1005/14.1.2005 Εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία.

1. Οι αμοιβές που καταβάλλει ΕΠΕ σε εταίρους της – ελεύθερους επαγγελματίες (π.χ. μηχανικοί, λογιστές) για υπηρεσίες που της παρέχουν ανάλογες με τα ελεύθερα επαγγέλματα τα οποία ασκούν, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, καθόσον οι εταίροι αυτοί είναι ασφαλισμένοι σε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο, όχι για τις υπηρεσίες που προσφέρουν στην εταιρεία, αλλά λόγω του επαγγέλματος που ασκούν (μηχανικοί, λογιστές). Συνεπεία δε της ασφαλίσεώς τους σε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο λόγω του επαγγέλματός τους και όχι για τις παρεχόμενες στην ΕΠΕ υπηρεσίες τους, η αμοιβή τους αποτελεί εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα και όχι από εμπορικές επιχειρήσεις, στο ακαθάριστο ποσό της οποίας διενεργείται παρακράτηση φόρου 20% (1026206/10267/Β0012/21-11-2003), (1088597/10956/Β0012/24-11-2003) [1089052/10968πε/Β0012/28.3.2008](#), [1115066/11308πε/Β0012/5.2.2008](#))

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει, ότι απαραίτητη προϋπόθεση για την έκπτωση των μισθών ή

αμοιβών εταιρίου εταιρίας περιορισμένης ευθύνης από τα ακαθάριστα έσοδά της είναι η ασφάλιση του εταιρίου να έχει γίνει στο ΤΕΒΕ, ΤΑΕ κλπ για τις υπηρεσίες που προσφέρει στην εταιρεία και όχι για οποιοδήποτε άλλο λόγο.

Επειδή στο άρθρο 65 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «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, αν και επικαλούμενη το άρθρο 31 του Κ.Φ.Ε., εντούτοις δεν προσκομίζει κανένα αποδεικτικό στοιχείο που να αντικρούει τους ισχυρισμούς του ελέγχου, ήτοι, αν ο εταίρος είναι ασφαλισμένος για τις υπηρεσίες που προσφέρει στην ΕΠΕ σε ασφαλιστικό οργανισμό, δεν προσκομίζει σύμβαση για τις προσφερόμενες υπηρεσίες, ούτε και το βιβλίο πρακτικών από το οποίο να προκύπτει η υποχρέωση καταβολής των ποσών στον εταίρο και διαχειριστή της ΕΠΕ, με αποτέλεσμα να είναι αδύνατος ο έλεγχος της παραγωγικότητας της δαπάνης. Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της δεν γίνονται δεκτοί, ως νομικά αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

αποφασίζουμε

την απόρριψη της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την συγκεκριμένη λογιστική διαφορά.

Επί της λογιστικής διαφοράς του λογαριασμού «61.00.99.0019 αμοιβές και έξοδα τρίτων» (14.000,00 € στη χρήση 2011) και (5.000,00 € στη χρήση 2012).

Επειδή, από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίσθηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τα παραπάνω ποσά, με την αιτιολογία, ότι “..... στον υπολογαριασμό 61.00/99.0019 του λογαριασμού 61 καταχωρήθηκαν (για τη διαχειριστική χρήση 2011) 1. ΤΠΥ Νο «.....»/25.06.2011 καθαρής αξίας 4.000,00 €, 2. ΤΠΥ Νο «.....»/22.12.2011 καθαρής αξίας 10.000,00 €, και (για τη διαχειριστική χρήση 2012) 1. Τ.Π.Υ. Νο «.....»/30.04.2012 καθαρής αξίας 5.000,00 €, εκδόσεως του «.....» (ο οποίος είναι ο μοναδικός εταίρος και διαχειριστής της ελεγχόμενης), για λογαριασμό της ατομικής του επιχείρησης ως Σύμβουλος επιχειρήσεων. Ο κ «.....» τιμολογεί την ελεγχόμενη με αιτιολογία και στα δύο (2) εκδοθέντα Τ.Π.Υ. «απασχόληση ιδίου και συνεργατών του στην ανεύρεση πελατολογίου, στην κατάρτιση στρατηγικών σχεδίων, και στην εξυπηρέτηση πελατών (ανθρωποώρες) επί 50,00 €/ώρα» (για τη διαχειριστική χρήση 2011), και «απασχόληση στην ανεύρεση πελατών ανθρωποώρες στο διάστημα 01.01.2012-30.04.2012» Δηλαδή τιμολογεί την Μονοπρόσωπη Ε.Π.Ε. (ελεγχόμενη) της οποίας είναι μοναδικός εταίρος και διαχειριστής, για προσωπικές του υπηρεσίες οι οποίες κανονικά παρέχονται στα πλαίσια της επιχειρηματικής του δραστηριότητας ως διαχειριστής της Ε.Π.Ε., υπηρεσίες που δεν επαληθεύονται και η τιμολόγησή τους αντίκειται στα πλαίσια της κοινής πρακτικής. Επιπλέον δεν επεδείχθη στον έλεγχο κανένα συμφωνητικό συνεργασίας μεταξύ των δύο μερών, καθώς επίσης δεν επεδείχθησαν τα αθεώρητα βιβλία Πρακτικών της Ε.Π.Ε., από τα οποία να προκύπτει υποχρέωση καταβολής του ποσού αυτού στο διαχειριστή της, κ «.....». Πρόκειται για δαπάνες μη παραγωγικές, δεν συμβάλουν στη απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος και επομένως δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και προστίθενται ως λογιστική διαφορά στα καθαρά κέρδη της χρήσης (άρθρο 31 Ν. 2238/1994)”.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι:

“..... Όμως σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 του ν. 2238/1994, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταίρων των εταιριών περιορισμένης ευθύνης και των ιδιωτικών κεφαλαιουχικών εταιριών, εφόσον τα πρόσωπα αυτά για τις υπηρεσίες που παρέχουν στις εταιρίες έχουν ασφαλιστεί σε οποιονδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο. Τα ίδια άλλωστε αναφέρονται και στην νεώτερη διάταξη του άρθρου 23 του ν. 4172/2013. Συνεπώς εφόσον πληρούνται οι ανωτέρω

προϋποθέσεις και εκδόθηκαν νόμιμα τιμολόγια, ορθά και νόμιμα εξέπεσαν οι εν λόγω δαπάνες. Εν προκειμένω οι σχετικές παρασχεθείσες υπηρεσίες είναι πραγματικές, όπως προκύπτει και από τα προσκομιζόμενα συμφωνητικά και συμβάλλουν στην ανεύρεση και εξυπηρέτηση πελατείας και ασφαλώς στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος για την επιχείρηση. Καθίσταται συνεπώς ανατιολόγητη και αυθαίρετη η κρίση του ελέγχου και οι σχετικές δαπάνες θα πρέπει να αναγνωριστούν ως παραγωγικές προς έκπτωση από το φορολογητέο εισόδημά μας”.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 2238/1994, ορίζουν, ότι:

Άρθρο 31. Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος

1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων 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, με την επιφύλαξη της παραγράφου 20 του παρόντος άρθρου:

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, εκτός αν από την κείμενη νομοθεσία προβλέπεται μερική ή ολική απαλλαγή από την υποχρέωση για την καταβολή εισφορών.

....Επίσης, οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταίρων των εταιριών περιορισμένης ευθύνης, εφόσον τα πρόσωπα αυτά για τις υπηρεσίες που παρέχουν στις εταιρίες έχουν ασφαλιστεί σε οποιονδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1005/14.1.2005 Εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία.

1. Οι αμοιβές που καταβάλλει ΕΠΕ σε εταίρους της – ελεύθερους επαγγελματίες (π.χ. μηχανικοί, λογιστές) για υπηρεσίες που της παρέχουν ανάλογες με τα ελεύθερα επαγγέλματα τα οποία ασκούν, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, καθόσον οι εταίροι αυτοί είναι ασφαλισμένοι σε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο, όχι για τις υπηρεσίες που προσφέρουν στην εταιρεία, αλλά λόγω του επαγγέλματος που ασκούν (μηχανικοί, λογιστές). Συνεπεία δε της ασφαλίσεώς τους σε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο λόγω του επαγγέλματός τους και όχι για τις παρεχόμενες στην ΕΠΕ υπηρεσίες τους, η αμοιβή τους αποτελεί εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα και όχι από εμπορικές επιχειρήσεις, στο ακαθάριστο ποσό της οποίας διενεργείται παρακράτηση φόρου 20% (1026206/10267/Β0012/21-11-2003), (1088597/10956/Β0012/24-11-2003) [1089052/10968πε/Β0012/28.3.2008](#), [1115066/11308πε/Β0012/5.2.2008](#))

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει, ότι απαραίτητη προϋπόθεση για την έκπτωση των μισθών ή αμοιβών εταίρου εταιρίας περιορισμένης ευθύνης από τα ακαθάριστα έσοδά της είναι η ασφάλιση του εταίρου να έχει γίνει στο ΤΕΒΕ, ΤΑΕ κλπ για τις υπηρεσίες που προσφέρει στην εταιρεία και όχι για οποιοδήποτε άλλο λόγο.

Επειδή, η προσφεύγουσα, με την ενδικοφανή της προσφυγή προσκόμισε σε φωτοτυπία “κατάσταση συμφωνητικών παρ. 16 άρθρου 8 ν. 1882/90 – Δ’ ΤΡΙΜΗΝΟΥ 2009” κατατιθέμενο στην ΔΟ.Υ. Ι’ ΑΘΗΝΩΝ, με αριθμό καταχώρησης «.....» και ημερομηνία παραλαβής 19.01.2010.

Το Ιδιωτικό Συμφωνητικό υπογράφηκε μεταξύ της προσφεύγουσας (εργοδότρια) και του κ. «.....» – (εργολήπτης), ο οποίος είναι και ο μοναδικός εταίρος, την 30^η Οκτωβρίου 2009.

“Η εργοδότρια, δραστηριοποιούμενη στο χώρο της Διαφήμισης-Εμπορικής Επικοινωνίας, χρειάζεται να έρχεται σε επαφή με υποψήφιους πελάτες-διαφημιζόμενους με στόχο τη σύναψη συμφωνιών εργολαβίας. Για το σκοπό αυτό απαιτούνται όχι μόνο η ανεύρεση και προσέγγιση αυτών των υποψηφίων, αλλά και η

εκπόνηση μελετών για λογαριασμό τους, καθώς και η υλοποίηση αυτών με ειδικευμένο προσωπικό και κατάλληλη επιστασία.

Ο Εργολήπτης, έχοντας στο ενεργητικό του είκοσι (20) έτη ευδόκιμης πορείας στον κλάδο της Διαφήμισης καθώς και δημοσιεύσεις κλπ, είναι σε θέση τόσο να **αναζητήσει και να προσεγγίσει** επιτυχώς τους προαναφερθέντες **πελάτες**, όσο και να **εκπονήσει και υλοποιήσει τις απαραίτητες μελέτες** επικοινωνίας-*markreting* για λογαριασμό τους, είτε μόνος του είτε συνεπικουρούμενος από το προσωπικό του.

Για το σκοπό αυτό συμφωνήθηκε η μέθοδος της χρέωσης ανά ανθρωποώρα παρεχόμενου έργου. Η χρέωση προς την Εργοδότηρια θα γίνεται με Δελτίο Παροχής του Εργολήπτη και ο υπολογισμός των ανθρωποωρών θα γίνεται βάσει τηρούμενου ημερολογίου προγράμματος. Το κόστος ανά ανθρωποώρα θα συμφωνείται ανάλογα με το αν αφορά τον ίδιο τον Εργολήπτη ή μέλος του προσωπικού του”.

Επειδή, σύμφωνα με το συστατικό έγγραφο, σκοπός της προσφεύγουσας, μεταξύ άλλων, είναι: “..... 4) η εκπόνηση και εκμετάλλευση μελετών επί τομέων και θεμάτων που αφορούν την αγορά 5) η παροχή υπηρεσιών εμπορίας και διαφήμισης προϊόντων και επιχειρήσεων, με χρήση βάσεων δεδομένων 6) η διενέργεια ερευνών αγοράς.... 7) η τηλεφωνική υποστήριξη πελατών.... 8)..... 14) η παροχή πάσης φύσεως διαφημιστικών υπηρεσιών σε τρίτους και σε όλα τα μέσα τα μέσα διαφήμισης... 15) ο σχεδιασμός, δημιουργία, προετοιμασία, επιμέλεια κατασκευής και εκτύπωση εντύπων διαφημιστικών.. 16) ο σχεδιασμός, δημιουργία, προετοιμασία και επιμέλεια κατασκευής πάσης φύσεως μέσων προβολής και διαφήμισης προϊόντων και υπηρεσιών... 17) η διαφημιστική προώθηση προϊόντων και υπηρεσιών... 18) η παροχή υπηρεσιών εξεύρεσης, προγραμματισμού, συντονισμού και αγοράς διαφημιστικού χώρου, χρόνου.. 19) η εμπορική αξιοποίηση μέσων διαφήμισης..”.

Επειδή στο άρθρο 65 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «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, αν και επικαλούμενη το άρθρο 31 του Κ.Φ.Ε., εντούτοις δεν προσκομίζει κανένα αποδεικτικό στοιχείο που να αντικρούει τους ισχυρισμούς του ελέγχου, ήτοι, αν ο εταίρος είναι ασφαλισμένος για τις υπηρεσίες που προσφέρει στην ΕΠΕ σε ασφαλιστικό οργανισμό. Επί πλέον δε, δεν προσκομίστηκαν στοιχεία πελατών, μελέτες επικοινωνίας – *marketing* για λογαριασμό των πελατών, ημερολόγιο προγράμματος ούτως ώστε να υπολογισθούν οι ανθρωποώρες και η χρέωση της ανθρωποώρας, δεν αποδεικνύεται, αν αφορά τον ίδιο ή μέλος του προσωπικού του. Εξάλλου σύμφωνα με το καταστατικό της προσφεύγουσας, οι υπηρεσίες αυτές, παρέχονται στα πλαίσια της επιχειρηματικής του δραστηριότητας ως διαχειριστής της προσφεύγουσας ΕΠΕ και μοναδικό μέλος αυτής, και δεν επεδείχθη ούτε και το βιβλίο πρακτικών από το οποίο να προκύπτει η υποχρέωση καταβολής των ποσών στον εταίρο και διαχειριστή της ΕΠΕ, με αποτέλεσμα να είναι αδύνατος ο έλεγχος της παραγωγικότητας της δαπάνης. Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της δεν γίνονται δεκτοί, ως νομικά αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

αποφασίζουμε

την απόρριψη της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την συγκεκριμένη λογιστική διαφορά.

Επί της λογιστικής διαφοράς του λογαριασμού «64.98 διάφορα έξοδα» (3.600,00 € στη χρήση 2008).

Επειδή, από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τα παραπάνω ποσά, με την αιτιολογία, ότι “.....ο λογαριασμός αυτός χρεώθηκε και με το Δ.Α.-Τ. Νο «.....»/23.12.2008 καθαρής αξίας 3.600,00 € για αγορά μιας πέννας κονδυλοφόρου, δαπάνης μη παραγωγικής, δεν συμβάλει

στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος και επομένως δεν αναγνωρίζεται από τα ακαθάριστα έσοδα και προστίθεται ως λογιστική διαφορά στα καθαρά κέρδη χρήσης (άρθρο 31 Ν. 2238/1994)''.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι:

''..... ανατιολόγητη και αυθαίρετη είναι η κρίση του ελέγχου αναφορικά με τη δαπάνη αγοράς κονδυλοφόρου πένας για τη χρήση 2008, δαπάνη πραγματική που εκ φύσεώς της σχετίζεται με την επιχείρηση και συμβάλλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος''.

Επειδή, μία δαπάνη θεωρείται ως παραγωγική όταν ενεργείται «εξ ολοκλήρου και αποκλειστικά» προς το συμφέρον της επιχείρησης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις άρθρου **31 παρ. 1 του ν. 2238/94**, μεταξύ άλλων δαπανών εκπίπτουν και τα γενικά έξοδα διαχείρισης.

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.

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. (αριθ. πρωτ. [1078820/1526/A0012/29.8.2007](#) έγγραφο υπ. οικονομικών)

Επειδή, όσον αφορά την προαναφερόμενη δαπάνη, δεν προκύπτει ο λόγος για τον οποίο δαπανήθηκε το ποσό αυτό, και κατά συνέπεια καθίσταται αδύνατος ο έλεγχος της παραγωγικότητας της εν λόγω δαπάνης.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η δαπάνη του συγκεκριμένου λογαριασμού είναι εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα είναι απορριπτός ως αβάσιμος.

αποφασίζουμε

την απόρριψη της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την συγκεκριμένη λογιστική διαφορά.

Επί της λογιστικής διαφοράς του λογαριασμού «64.00 έξοδα μεταφορών» (1.416,41 € στη χρήση 2011) και (5.002,24 € στη χρήση 2012).

Επειδή, από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τα παραπάνω ποσά, με την αιτιολογία, ότι ''..... σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12§1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) για την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία εκδίδεται Τιμολόγιο. Με τα οριζόμενα στη παράγραφο 16 περίπτωση γ' του ίδιου άρθρου «στις πωλήσεις μη εμπορευσίμων αγαθών για τον αγοραστή επιτηδευματία αξίας κάθε συναλλαγής μέχρι 50 ευρώ, αρκεί η έκδοση Απόδειξης Λιανικής Πώλησης για την δικαιολόγηση της συναλλαγής». δαπάνες που περιέχονται στις ανωτέρω καταστάσεις άνω των 50 € για τις οποίες δαπάνες ελήφθησαν Α.Λ.Π.-οι οποίες είναι εξ' ορισμού ατελείς και δεν περιέχουν τα στοιχεία που επιβάλλονται από τις διατάξεις του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ.,- και όχι τα προσήκοντα στοιχεία ήτοι Τιμολόγια, προκειμένου να μπορούν να ελεγχθούν οι ανωτέρω συναλλαγές, προστίθενται στα αποτελέσματα της χρήσεως με τη μορφή λογιστικής διαφοράς (άρθρο 31 Ν. 2238/1994)''.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι:

“..... ανατιολόγητη και αυθαίρετη είναι η κρίση του ελέγχου αναφορικά με τις δαπάνες εξόδων μετακίνησης στη χρήση 2011 και 2012,... δαπάνες πραγματικές που ως εκ φύσεώς τους σχετίζονται με την επιχείρηση και συμβάλλουν στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος.”

Επειδή, οι διατάξεις του Π.Δ. 186/1992, ορίζουν, ότι:

Άρθρο 12. Τιμολόγια. Εκκαθαρίσεις.

§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 επάγγελμα τός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκ δίδεται τιμολόγιο.

§16. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν έχουν εφαρμογή:....

γ) Στις περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών, καθώς και στις πωλήσεις μη εμπορεύσιμων αγαθών για τον αγοραστή επιτηδευματία του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού ή τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του ίδιου άρθρου, αξίας κάθε συναλλαγής μέχρι πενήντα (50) ευρώ, εφόσον εκδίδεται απόδειξη παροχής υπηρεσιών ή απόδειξη λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, υπό την προϋπόθεση της αποδοχής του στοιχείου αυτού από τον αντισυμβαλλόμενο.

***Η περίπτωση γ' της παραγράφου 16 του άρθρου 12 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 11 τού άρθρου 29 του νόμου 3522/2006, και ισχύει από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (22.12.2006)

Άρθρο 18. Τρόπος ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων.

§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 την ΠΟΛ.1005/14.1.2005 Εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία.

“.....Για να αφαιρεθεί μία δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης 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 στο άρθρο 65 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «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, εκ των ανωτέρω συνάγεται, ότι για να αναγνωρισθούν ως εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδα οι δαπάνες άνω των 50,00 €, απαιτείται η έκδοση και λήψη τιμολογίων, περαιτέρω δε, με την ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο που να ανατρέπει τους ισχυρισμούς του ελέγχου. Ως εκ δεν υφίστανται οι προϋποθέσεις έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα της εν λόγω δαπάνης και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας **είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.**

αποφασίζουμε

την απόρριψη της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την συγκεκριμένη λογιστική διαφορά.

Τελικές λογιστικές διαφορές με βάση την παρούσα απόφαση:

Οι συνολικά καταλογιζόμενες λογιστικές διαφορές επαναπροσδιορίζονται ως ακολούθως, ανά διαχειριστική χρήση:

1. διαχειριστική περίοδος 01.01.-31.12.2008 (οικ. έτος 2009)

περιγραφή λογ/μού	Λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου	Μείον λογιστικές διαφορές που διαγράφονται με την παρούσα απόφαση	Λογιστικές διαφορές βάσει της παρούσας απόφασης
αμοιβές και έξοδα τρίτων	59.000,00	0,00	59.000,00
διάφορα έξοδα	3.600,00	0,00	3.600,00
ΣΥΝΟΛΟ	62.600,00	0,00	62.600,00

2. διαχειριστική περίοδος 01.01.-31.12.2011 (οικ. έτος 2012)

περιγραφή λογ/μού	Λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου	Μείον λογιστικές διαφορές που διαγράφονται με την παρούσα απόφαση	Λογιστικές διαφορές βάσει της παρούσας απόφασης
αμοιβές και έξοδα τρίτων	14.000,00	0,00	14.000,00
έξοδα μεταφορών	1.416,41	0,00	1.416,41
ΣΥΝΟΛΟ	15.416,41	0,00	15.416,41

3. διαχειριστική περίοδος 01.01.-31.12.2012 (οικ. έτος 2013)

περιγραφή λογ/μού	Λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου	Μείον λογιστικές διαφορές που διαγράφονται με την παρούσα απόφαση	Λογιστικές διαφορές βάσει της παρούσας απόφασης
αμοιβές και έξοδα τρίτων	5.000,00	0,00	5.000,00
έξοδα μεταφορών	5.002,24	0,00	5.002,24
ΣΥΝΟΛΟ	10.002,24	0,00	10.002,24

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. «.....»/24.05.2017 ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», και διακριτικό «.....» ΑΦΜ «.....», και την επικύρωση:

1) της υπ' αριθμ. «.....»/04.04.2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστικής χρήσης 2008),

Φορολογητέα εισοδήματα με βάση την παρούσα απόφαση :

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα εισοδήματα με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
--	----------------	----------------	-----------------

φορολογικά κέρδη χρήσης	5.543,07	5.543,07	5.543,07
λογιστικές διαφορές	0,00	0,00	0,00
λογιστικές διαφορές		62.600,00	62.600,00
Σύνολο κερδών	5.543,07	68.143,07	68.143,07
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	5.543,07	68.143,07	68.143,07

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ
Φορολογητέα Κέρδη Ή Ζημιά		5.543,07	68.143,07	68.143,07	
	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό				
Φόρος 25%		1.385,77	17.035,77	17.035,77	
Συμπληρωματικός φόρος 3%		0,00	0,00	0,00	
ΣΥΝΟΛΟ		1.385,77	17.035,77	17.035,77	
Φόρος προκαταβληθείς		810,01	810,01	810,01	
Φόρος παρακρατηθείς		0,00	0,00	0,00	
ΣΥΝΟΛΟ		575,76	16.225,76	16.225,76	15.650,00
Προκαταβολή φόρου		1.108,62	1.108,62	1.108,62	
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		0,00	0,00	0,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		0,00	0,00	0,00	
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ ΟΓΑ εκπροθέσμου					
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής			18.780,00	18.780,00	18.780,00
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρ/μου					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	1.684,38	36.114,38	36.114,38	34.430,00
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

2) της υπ' αριθμ. «.....»/04.04.2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής χρήσης 2011),

Φορολογητέα εισοδήματα με βάση την παρούσα απόφαση :

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα εισοδήματα με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
φορολογικά κέρδη χρήσης	3.758,30	3.758,30	3.758,30
λογιστικές διαφορές	691,50	691,50	691,50
λογιστικές διαφορές		15.416,41	15.416,41
Σύνολο κερδών	4.449,80	19.866,21	19.866,21
Ζημιά παρελθουσών χρήσεων	18.804,42	5.804,42	5.804,42
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	-14.354,62	14.061,79	14.061,79

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ
Φορολογητέα Κέρδη Ή Ζημιά		-14.354,62	14.061,79	14.061,79	2.812,36
Φόρος 20%	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό		2.812,36	2.812,36	
Συμπληρωματικός φόρος 3%			0,00	0,00	
ΣΥΝΟΛΟ		0,00	2.812,36	2.812,36	
Φόρος προκαταβληθείς			0,00	0,00	
Φόρος παρακρατηθείς			0,00	0,00	
ΣΥΝΟΛΟ		0,00	2.812,36	2.812,36	
Προκαταβολή φόρου			0,00	0,00	
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων			0,00	0,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου			0,00	0,00	3.093,60
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ ΟΓΑ εκπροθέσμου					
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής			3.093,60	3.093,60	
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρ/μου					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	0,00	5.905,96	5.905,96	5.905,96
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

3) της υπ' αριθμ. «.....»/04.04.2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής χρήσης 2012),

Φορολογητέα εισοδήματα με βάση την παρούσα απόφαση :

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα εισοδήματα με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
φορολογικά κέρδη χρήσης	5.754,88	5.754,88	5.754,88
λογιστικές διαφορές	7.001,29	7.001,29	7.001,29
λογιστικές διαφορές		10.002,24	10.002,24
Σύνολο κερδών	12.756,17	22.758,41	22.758,41
Ζημιά παρελθουσών χρήσεων	14.354,62	0,00	0,00
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	-1.598,45	22.758,41	22.758,41

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ
---------	---------	---------	----------	-------------------

Φορολογητέα Κέρδη Ή Ζημιά		-1.598,45	22.758,41	22.758,41	
Φόρος 20%	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό		4.551,68	4.551,68	
Συμπληρωματικός φόρος 3%			0,00	0,00	
ΣΥΝΟΛΟ		0,00	4.551,68	4.551,68	
Φόρος προκαταβληθείς			0,00	0,00	
Φόρος παρακρατηθείς			0,00	0,00	
ΣΥΝΟΛΟ		0,00	4.551,68	4.551,68	4.551,68
Προκαταβολή φόρου			0,00	0,00	
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων			0,00	0,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου			0,00	0,00	
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ ΟΓΑ εκπροθέσμου					
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής			3.914,44	3.914,44	3.914,44
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρ/μου					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	0,00	8.466,12	8.466,12	8.466,12
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

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**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.