



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 10 Ιουλίου 2019  
Αριθμός Απόφασης: Α 1755

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ  
ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ: Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19  
Ταχ. Κώδικα: 176 71 - Καλλιθέα  
Τηλέφωνο: 2131604551  
Fax: 2131604567

**ΘΕΜΑ : Βελτιώσεις προσθήκες παγίων που εκτέθηκαν ως δαπάνες**

ΑΠΟΦΑΣΗ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

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.1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/Τ.Β'/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτ /25.01.2019 ενδικοφανή προσφυγή της ανωνύμου εταιρείας με την επωνυμία « », με Α.Φ.Μ που εδρεύει στην , οδός , ΤΚ νομίμως εκπροσωπούμενης από τον πρόεδρο του Δ.Σ. και διευθύνοντα σύμβουλο « του », με ΑΦΜ , κατά:

α. της με αρ /2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου

β. της με αρ /2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου.

γ. της με αρ /2018 πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α4

Επί της με αριθμ. πρωτ /25.01.2019 ενδικοφανούς προσφυγής της ανωνύμου εταιρείας με την επωνυμία « », 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:

Δυνάμει της υπ' αριθμ /.../2018 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΑΓ. ΝΙΚΟΛΑΟΥ, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία έλεγχος ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 2238/1994 και τελών χαρτοσήμου (Κ.Ν.Τ.Χ. - ΠΔ της 28-07-1931), για το οικονομικό έτος 2013, συντάχθηκαν οι οικείες εκθέσεις ελέγχου και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε: α) η ύπαρξη τιμολογίων, ποσού ύψους 190.471,80€, που αφορούσαν σε αγορά ή βελτίωση παγίων της εταιρείας, καταχωρημένων στις δαπάνες της επιχείρησης και τα οποία εξέπεσε εξ' ολοκλήρου από τα ακαθάριστα εσοδά της, ενώ θα έπρεπε να καταχωρηθούν στο μητρώο παγίων και να διενεργηθούν οι σχετικές αποσβέσεις.

β) η ύπαρξη τιμολογίου, ποσού ύψους 25.000,00€, που αφορούσε σε μελέτη και επίβλεψη μηχανικού στο ξενοδοχείο », την οποία ο έλεγχος θεώρησε ως «αμοιβή για την εκπόνηση τεχνικής μελέτης και την έκδοση άδειας οικοδομής, εντασσόμενη στο κόστος της οικοδομής η οποία έπρεπε να εκπεστεί τμηματικά με τις αποσβέσεις»

β) η ύπαρξη λογιστικής διαφοράς 40.540,00€ που αφορά σε δεδουλευμένους τόκους τους οποίους εξέπεσε από τα ακαθάριστα εσοδά της, χωρίς την ύπαρξη των σχετικών βεβαιώσεων.

γ) η μη υποβολή οριστικής δήλωσης Φ.Μ.Υ. χρήσης 2012, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθ. 59 του Ν. 2238/1994.

δ) ότι ο λογαριασμός 33.95.00.000 (Χρεώστες διάφοροι - ), πληροί εννοιολογικά τα χαρακτηριστικά του δανειακού δοσοληπτικού λογαριασμού, ώστε να συνάγεται η συνομολόγηση σύμβασης δανείου επί του οποίου επιβλαλλεται αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 2% πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου.

1) Με την υπ' αρ /2018 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού

φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα φόρος εισοδήματος ποσού 49.229,40€, πλέον προσαύξηση λόγω ανακρίβειας 46.177,18€, ήτοι συνολικό ποσό 95.406,58€

2) Με την υπ' αρ /2018 πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος (άρθρο 4 ν. 2523/1997) οικ. έτους 2013, επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 300,00€, λόγω μη υποβολής της οριστικής δήλωσης Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών.

3) Με την υπ' αρ /2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχ/κής περιόδου 01/01-31/12/2012, καταλογίστηκε χαρτόσημο ποσού 23.012,03€, ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 4.602,41€, πλέον πρόστιμο άρθ. 58 και τόκοι άρθ. 53 του Κ.Φ.Δ., λόγω μη υποβολής, ποσού 25.902,35€, ήτοι συνολικό ποσό 53.516,79€.

Επειδή με τις διατάξεις της περ. στ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/19941, ορίζεται ότι: « Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος.

στ) Τα ποσά των αποσβέσεων για τα ενσώματα ή άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής μονάδας.

αα) Αποσβέσιμο πάγιο περιουσιακό στοιχείο είναι το λειτουργικό ή μη λειτουργικό, ενσώματο ή άυλο στοιχείο, που αποκτάται από την οικονομική μονάδα και έχει ωφέλιμη διάρκεια ζωής περιορισμένη, αλλά μεγαλύτερη από ένα έτος.

ββ) Η διενέργεια των αποσβέσεων είναι υποχρεωτική. Υπόχρεες είναι οικονομικές μονάδες, οι οποίες έχουν στην κυριότητά τους πάγια περιουσιακά στοιχεία, ανεξαρτήτως αν τα χρησιμοποιούν, τα εκμισθώνουν ή τα εκμεταλλεύονται με οποιοδήποτε τρόπο.

γγ) Οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη μέθοδο σταθερής απόσβεσης επί της αξίας κτήσης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, προσαυξημένης με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων.

εε) Πάγια στοιχεία των οποίων η αξία κτήσης του καθενός είναι μέχρι χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, μπορούν να αποσβεστούν εξ ολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία αυτά χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία

ιγ) Των δαπανών επισκευής και συντήρησης που πραγματοποιούνται σε μισθούμενα ακίνητα, κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους.

Τα ποσά των δαπανών για βελτιώσεις και προσθήκες σε μισθούμενα ακίνητα εκπίπτουν ισόποσα από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση ».

1) ΕΠΙ ΤΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΠΡΟΣΘΗΚΩΝ-ΒΕΛΤΙΩΣΕΩΝ - ΕΠΙΣΚΕΥΩΝ - ΣΥΝΤΗΡΗΣΗΣ

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος εσφαλμένα θεώρησε πως τα τιμολόγια συνολικής αξίας 190.471,80€ αφορούν αύξηση του κόστους παγίων και ότι θα έπρεπε να καταχωρηθούν στο μητρώο παγίων και να διενεργηθούν οι σχετικές αποσβέσεις.

Επειδή σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος τα συγκεκριμένα τιμολόγια, συνολικού ποσού 190.471,80€ (χωρίς Φ.Π.Α.), αφορούν σε πάγια και όχι σε δαπάνες της επιχείρησης, θα έπρεπε να καταχωριστούν στο τηρούμενο μητρώο παγίων της επιχείρησης και να διενεργηθούν οι σχετικές αποσβέσεις ανάλογα τη φύση του κάθε παγίου, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. στ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, καθώς δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Επειδή εσφαλμένα καταχωρήθηκαν στα βιβλία της προσφεύγουσας ως 'δαπάνες επισκευών - συντηρήσεων' της ομάδος 6 του ΕΓΛΣ, για τον λόγο αυτό ο έλεγχος τα προσέθεσε στις λογιστικές διαφορές ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής όπως καταγράφονται στο Ε.Γ.Λ.Σ. (Π.Δ. 1123/1980) στην παρ 2.2.101 ορίζεται ότι:

«2.2.101 Επέκταση, προσθήκη, βελτίωση, συντήρηση και επισκευή ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων

1. Επέκταση ή προσθήκη κτιρίου, κτιριακής εγκαταστάσεως και τεχνικού έργου είναι οποιαδήποτε μόνιμη αύξηση του όγκου, του μεγέθους ή της ωφελιμότητάς του, που γίνεται με τη χρησιμοποίηση κατά κανόνα δομικών υλικών.
2. Επέκταση ή προσθήκη μηχανήματος,
3. Βελτίωση ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι κάθε μεταβολή που γίνεται σ' αυτό μετά από τεχνολογική επέμβαση και που έχει ως αποτέλεσμα, είτε την αύξηση του χρόνου της ωφέλιμης ζωής του, είτε την αύξηση της παραγωγικότητάς του, είτε τη μείωση του κόστους λειτουργίας του ή τη βελτίωση των συνθηκών χρησιμοποιήσεώς του.
4. Συντήρηση ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η τεχνολογική επέμβαση που γίνεται σ' αυτό με σκοπό να διατηρείται στην αρχική του παραγωγική ικανότητα για όσο το δυνατό μεγαλύτερο χρονικό διάστημα.
5. Επισκευή ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η αντικατάσταση ή επιδιόρθωση μερών αυτού, που έχουν καταστραφεί ή υποστεί βλάβη, με σκοπό την επαναφορά της παραγωγικής του ικανότητας ή των συνθηκών λειτουργίας του στο επίπεδο που ήταν πριν από την καταστροφή ή τη βλάβη.
6. Το κόστος των επεκτάσεων, προσθηκών και βελτιώσεων προσαυξάνει την αξία κτήσεως των πάγιων περιουσιακών στοιχείων και καταχωρείται στους σχετικούς λογαριασμούς των στοιχείων αυτών.
7. Τα έξοδα συντηρήσεως και επισκευής των πάγιων περιουσιακών στοιχείων είναι κόστος τρέχουσας μορφής και καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς εξόδων κατ' είδος της ομάδας 6.

## 2.2.102 Οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων

### I. Εννοιολογικοί προσδιορισμοί

1. Απόσβεση είναι η χρονική κατανομή της αποσβεστέας αξίας του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, που υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του και, συνακόλουθα, η λογιστική απεικόνιση και ο καταλογισμός της σε καθεμία χρήση. Οι αποσβέσεις κάθε χρήσεως βαρύνουν το λειτουργικό κόστος, ή απευθείας τα αποτελέσματα χρήσεως όταν πρόκειται για αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος. Το ποσό της ετήσιας αποσβέσεως αντιπροσωπεύει τη μείωση της αξίας του πάγιου στοιχείου, που επέρχεται λόγω της χρήσεώς του, της παρόδου του χρόνου και της οικονομικής του απαξιώσεως.

2. Αποσβέσιμο πάγιο περιουσιακό στοιχείο είναι το ενσώματο ή άυλο πάγιο στοιχείο που αποκτάται από την οικονομική μονάδα για διαρκή παραγωγική χρήση και έχει ωφέλιμη διάρκεια ζωής περιορισμένη, πάντως μεγαλύτερη από ένα έτος.

3. Ωφέλιμη διάρκεια ζωής είναι, είτε η χρονική περίοδος κατά την οποία υπολογίζεται ότι το αποσβέσιμο πάγιο στοιχείο θα χρησιμοποιείται παραγωγικά από την οικονομική μονάδα, είτε η ολική ποσότητα παραγωγής ή το ολικό έργο το οποίο αναμένεται να επιτύχει η οικονομική μονάδα από το πάγιο αυτό στοιχείο (π.χ. ωφέλιμη διάρκεια ζωής μηχανήματος μετρημένη σε παραγωγικές ώρες).

4. Αποσβεστέα αξία ενός αποσβέσιμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι το ιστορικό κόστος του ή άλλο ποσό που αντικατέστησε νομότυπα το ιστορικό κόστος (π.χ. αξία αναπροσαρμογής που επιβλήθηκε από το νόμο ή αξία που έχει προκύψει από εκτίμηση λόγω συγχωνεύσεως), μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του, εφόσον αυτή είναι αξιόλογη. Αν η υπολειμματική αξία δεν είναι αξιόλογη, δε λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό της αποσβεστέας αξίας. Η κρίση για την αξιολόγηση αυτή αφήνεται στην οικονομική μονάδα.

5. Υπολειμματική αξία ενός αποσβέσιμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του, που υπολογίζεται να πραγματοποιηθεί κατά το τέλος της ωφέλιμης διάρκειας της ζωής του ».

Επειδή με την ΠΟΛ.1005/2005 Εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία, αποφασίστηκε:

« ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΡΟΣΘΗΚΩΝ-ΒΕΛΤΙΩΣΕΩΝ - ΕΠΙΣΚΕΥΩΝ - ΣΥΝΤΗΡΗΣΗΣ  
Δαπάνες επισκευής και συντήρησης

Η δαπάνη ελαιοχρωματισμού σε μισθωμένο ακίνητο, θεωρείται εργασία συντήρησης και εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της μισθώτριας επιχείρησης, κατά το χρόνο της πραγματοποίησής της. (1096966/10887/B0012/23-1-1998)

### Δαπάνες βελτιώσεων και προσθηκών

1. Οι δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις σε μισθωμένα ακίνητα αποσβένονται ισόποσα, από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων

που διαρκεί η μίσθωση, αρχής γενομένης της απόσβεσης από το χρόνο έναρξης της χρησιμοποίησης των πραγματοποιηθεισών προσθηκών και βελτιώσεων. Κατά το πρώτο έτος υπολογίζονται αποσβέσεις για τους μήνες χρησιμοποίησης των ακινήτων. (1119476/10030/B0012/4-4-2000), (1019284/10154/B0012/19-2-2001).

2. Οι δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις σε μισθωμένα ακίνητα αποσβέννεται ισόποσα, από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση. Στη περίπτωση δε που η μίσθωση λυθεί πριν από το συμφωνημένο χρόνο, το αναπόσβεστο υπόλοιπο των πιο πάνω δαπανών εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης μέσα στην οποία λύθηκε αυτή.  
(1031863/10408/B0012/28-3-2000)

3. Οι δαπάνες βελτίωσης (γυψοσανίδες, ηλεκτρική εγκατάσταση κτλ.) που πραγματοποιήσε επιχείρηση σε μισθωμένο ακίνητο, εκπίπτουν ισόποσα από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση. Στη περίπτωση όμως που ο ετήσιος συντελεστής απόσβεσης ο οποίος προκύπτει με αυτόν τον τρόπο, είναι μικρότερος από αυτόν που ορίζεται με το Π.Δ.299/2003 για το συγκεκριμένο πάγιο στοιχείο, τότε εφαρμόζονται τα οριζόμενα στο προεδρικό αυτό διάταγμα.  
(1097309/10832 ΠΕ/B0012/7-3-2002)

4. Οι δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις σε μισθωμένα ακίνητα και οι οποίες καλύπτονται εν μέρει από τους εκμισθωτές, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά το μέρος που τελικά επιβαρύνονται οι ίδιες, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις της περ. ιγ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ΚΦΕ (1044117/10653/B0012/19-5-2005)(ΠΟΛ.1028/2006)».

Επειδή, υποβλήθηκαν όλα τα τιμολόγια με τα σχετικά δελτία αποστολής των ανωτέρω δαπανών, τα οποία αναφέρονται αναλυτικά στη σελίδα 17 της έκθεσης ελέγχου, συνολικού ποσού 190.471,80€ (χωρίς Φ.Π.Α.).

**Επειδή** από την περιγραφή των αγαθών των προσκομισθέντων τιμολογίων προκύπτει η αγορά οικοδομικών υλικών όπως ψευδοροφές ξηράς δόμησης, σκελετοί ψευδοροφών, φύλλα νευρομετάλλ, πλέγματα ενισχυμένα, τσιμεντόλιθοι, τσιμέντα, σακιά άμμου, σακιά γαρμπίλι, perlocrete (ελαφρύ κονίαμα), μονωτικά υλικά (dow), ξυλεία, δοκίδες οροφής & πατώματος, ξύλινες επενδύσεις, πλάκες Καρύστου, μάρμαρα Διονύσου, ερμάρια, υδραυλικά είδη και άλλα σχετικά υλικά κατασκευών.

**Επειδή** η μεγάλη ποσότητα και το είδος των υλικών αυτών παραπέμπει σε επεκτάσεις, προσθήκες και βελτιώσεις που προσαυξάνουν την αξία κτήσεως των πάγιων περιουσιακών στοιχείων και όχι σε επισκευή πάγιου περιουσιακού στοιχείου που είναι η αντικατάσταση ή επιδιόρθωση μερών αυτού, που έχουν καταστραφεί ή υποστεί βλάβη, με σκοπό την επαναφορά της παραγωγικής του ικανότητας ή των συνθηκών λειτουργίας του στο επίπεδο που ήταν πριν από την καταστροφή ή τη βλάβη (π.χ. ελαιοχρωματισμοί).

Επειδή ο προσφεύγων αναφέρεται και στα υπ' αρ /2012 και /2012 τιμολόγια εκδόσεως της « » (με συνημμένα τα δελτία αποστολής), καθαρής αξίας 12.647,00€ και 27.788,94€ αντίστοιχα, που όπως ισχυρίζεται αφορούν σε συντηρήσεις και επισκευές σε υδραυλικά και πατώματα του ξενοδοχείου, (για τα οποία έχει διενεργηθεί και παρακράτηση φόρου 3%) και συνεπώς νόμιμα τα εξέπεσε από τα

ακαθάριστα έσοδα της χρήσης.

Επειδή η αιτιολογία των ως άνω τιμολογίων, είναι γενική και αόριστη.

Επειδή δεν έχει προσκομιστεί κάποιο συμφωνητικό από το οποίο να προκύπτει με σαφήνεια η περιγραφή των ως άνω εργασιών και λαμβάνοντας υπόψη τα αγορασθέντα υλικά που αναγράφονται στα δελτία αποστολής, οι ως άνω εργασίες παραπέμπουν σε επεκτάσεις, προσθήκες και βελτιώσεις που προσαυξάνουν την αξία κτήσεως των πάγιων περιουσιακών στοιχείων και όχι σε επισκευή αυτών.

#### **Αποφασίζουμε**

**Την απόρριψη** της κρινόμενης προσφυγής όσον αφορά τις ως άνω λογιστικές διαφορές, συνολικού ποσού 190.471,80€ (χωρίς Φ.Π.Α.)

#### **2) ΕΠΙ ΤΗΣ ΔΑΠΑΝΗΣ ΓΙΑ ΤΗΝ «ΜΕΛΕΤΗ ΚΑΙ ΕΠΙΒΛΕΨΗ ΜΗΧΑΝΙΚΟΥ ΣΤΟ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΟ»**

Επειδή σύμφωνα με την από 28.12.2018 έκθεση ελέγχου, διαπιστώθηκε καταχώρηση στο λογαριασμό 61.00.99 τιμολόγιο έργου εκδόσεως της , Νο /2012, καθαρής αξίας 25.000,00 €, με περιγραφή «Μελέτη και επίβλεψη μηχανικού στο ξενοδοχείο », την οποία ο έλεγχος θεώρησε ως «αμοιβή για την εκπόνηση τεχνικής μελέτης και την έκδοση άδειας οικοδομής, εντασσόμενη στο κόστος της οικοδομής η οποία έπρεπε να εκτεστεί τμηματικά με τις αποσβέσεις», ενώ ο προσφεύγων το εξέπεσε ως δαπάνη από τα αποτελέσματα χρήσεως 2012.

Επειδή με την ΠΟΛ 1005/2005, αποφασίστηκε: «ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ - Αμοιβές - Αποζημιώσεις παρ. 9. Αμοιβές μηχανικών για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες τους και εφόσον δεν συμπεριλαμβάνονται στο κόστος οικοδομής (π.χ. σύνταξη τοπογραφικών διαγραμμάτων, επιμετρήσεις οικοπέδων, οριοθετήσεις, κλπ.) εκκρίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρί, περ.α')».

Επειδή οι καταβαλλόμενες από τις επιχειρήσεις στους μηχανικούς αμοιβές για την εκπόνηση τεχνικής μελέτης και την έκδοση άδειας οικοδομής, εντάσσονται στο κόστος κατασκευής της οικοδομής και εκκρίπτουν τμηματικά με τις ενεργούμενες κάθε έτος αποσβέσεις. (ΣτΕ 2525/1991)

Επειδή εν προκειμένω, δεν διαπιστώθηκε από τον έλεγχο η έκδοση οικοδομικής άδειας επέκτασης των εγκαταστάσεων, ούτε η εκπόνηση τεχνικής μελέτης, ώστε βάσει αυτών η αμοιβή στο μηχανικό να ενταχθεί στο κόστος κατασκευής.

Επειδή όμως η αιτιολογία του ως άνω τιμολογίου, είναι γενική και αόριστη.

Επειδή δεν έχει προσκομιστεί κάποιο συμφωνητικό από το οποίο να προκύπτει με σαφήνεια σε τι συνίσταται η μελέτη και ποιες εργασίες επέβλεψε ο μηχανικός

#### **Αποφασίζουμε**

Την απόρριψη της κρινόμενης προσφυγής όσον αφορά την ως άνω λογιστική διαφορά

3. ΕΠΙ ΤΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ ΠΟΣΟΥ 40.540,00€ ΜΕΤΑΞΥ ΤΩΝ ΚΑΤΑΧΩΡΗΜΕΝΩΝ ΔΕΔΟΥΛΕΥΜΕΝΩΝ ΤΟΚΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΘΕΝΤΩΝ ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΒΕΒΑΙΩΣΕΩΝ.

Επειδή σύμφωνα με την έκθεση έλεγχου, διαπιστώθηκε διαφορά ποσού 40.540 € μεταξύ των καταχωρημένων δεδουλευμένων τόκων και των παραστατικών των τραπεζικών βεβαιώσεων.

Επειδή η προσφεύγουσα, κατά την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στην Δ.Ο.Υ. ΑΓ. ΝΙΚΟΛΑΟΥ, προσκόμισε ως νέο στοιχείο την από 23.01.2019 με αρ. πρωτ. βεβαίωση τόκων της , περί καταβολής τόκων καλύπτοντας την διαφορά των 40.540,00 € και ως εκ τούτου η Δ.Ο.Υ. με τις απόψεις της επί της ενδικοφανούς προτείνει την εξάλειψη της.

**Αποφασίζουμε**

Την αποδοχή της κρινόμενης προσφυγής αναφορικά με την διαφορά από δεδουλευμένους τόκους ποσού 40.540 €.

4. ΕΠΙ ΤΩΝ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΩΝ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΟΥ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΜΕΤΟΧΟ, ΠΡΟΕΔΡΟ ΚΑΙ ΔΙΕΥΘΥΝΟΝΤΑ ΣΥΜΒΟΥΛΟ

Επειδή σύμφωνα με την οικεία έκθεση έλεγχου, διαπιστώθηκε κίνηση στον λογαριασμό 33.95.00.000 (χρεώστες διάφοροι - ) με χρεωστικό υπόλοιπο τον Ιανουάριο του 2012, 1.071.974,22€ και χρεωστικό υπόλοιπο 31/12/2012, 1.150.600,44€. Ως εκ τούτου χαρακτηρίστηκε δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός και καταλογίστηκε χαρτόσημο 2% πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου ορίζεται ότι: «1. Επί των εμπορικών και λοιπών εγγράφων και πράξεων, των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρω 15, το τέλος ορίζεται εις δύο επί τοις εκατόν (2%) της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις ευρώ.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου ορίζεται ότι: «1. Εις το κατά την παράγραφον 1 του προηγούμενου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται: 1.α) Πάσα σύμβασις, οιονδήποτε αντικειμένου, συναπτομένη είτε απ' ευθείας, είτε διά δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρείας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιρειών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπ' αυτών εμπορίαν, και μεταξύ τρίτου εν γένει και ανωνύμου εταιρείας, ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε διά δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου.

Εξαιρούνται: ».

Επειδή με την παρ. 5 περ. γ' του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ., ορίζεται ότι:

«γ) Εδάφιο πρώτο



Εδάφιο δεύτερο. Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταιρών ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικάς εν γένει εταιρείας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κ.λπ., υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκεινται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου εν επί τοις εκατόν (1%). Εις ην περίπτωσιν, εκ της εγγραφής ή εξ ετέρου εγγράφου, αποδεικνύεται ότι η κατάθεσις ή ανάληψις αφορά σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου, οφείλεται το διά την σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. προβλεπόμενον τέλος.

Εδάφιο τρίτο

Εδάφιο τέταρτο. Επί δανείων κινουμένων ως τρεχουμένων δοσοληπτικών λογαριασμών το προσήκον τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται δι εκάστην διαχειριστικήν περίοδον επί του μεγαλύτερου ύψους του χρεωστικού ή πιστωτικού αυτών υπολοίπου, κατά περίπτωσιν. Το χρεωστικόν ή πιστωτικόν υπόλοιπον λογαριασμού τινός μεταφερόμενον εις την επομένην διαχειριστικήν περίοδον θεωρείται ως νέα κατάθεσις (δάνειον) διά την εξεύρεσιν του μεγαλύτερου ύψους της περιόδου ταύτης.».

Επειδή ο ως άνω λογαριασμός παρουσιάζει και αναλήψεις και καταθέσεις, δηλαδή είναι και χρεούμενος και πιστούμενος, συγκεντρώνει τις προϋποθέσεις για τον χαρακτηρισμό του ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός.

Ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός χαρακτηρίζεται αυτός που περιέχει χρηματικές δοσοληψίες από δάνεια και καταθέσεις χρημάτων. Ο ανωτέρω λογαριασμός παρότι δεν ταυτίζεται απόλυτα με την σύμβαση δανείου κατά το άρθρο 806 του Αστικού Κώδικα, εντούτοις συνιστά σύμβαση συγγενή με αυτή του δανείου, επειδή τα συμβαλλόμενα μέρη συμφώνησαν να καταγράψουν υποχρεωτικά τα κονδύλια τους στον ως άνω λογαριασμό σε εκτέλεση σύμβασης δανείου.

Ο ως άνω λογαριασμός υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 2% πλέον ΟΓΑ 20% σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 15 παρ. 1α του κώδικα Τελών χαρτοσήμου.

Επειδή, για την ελεγχόμενη περίοδο, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, δεν υποβλήθηκε δήλωση τελών χαρτοσήμου.

***Αποφασίζουμε***

Την απόρριψη της κρινόμενης προσφυγής αναφορικά με το τέλος χαρτοσήμου

***Αποφασίζουμε***

Την μερική αποδοχή της με αριθμ. πρωτ /25.01.2019 ενδικοφανούς προσφυγής της ανωνύμου εταιρείας με την επωνυμία « » με Α.Φ.Μ κατά των προσβαλλομένων πράξεων, ήτοι την μερική αποδοχή και τροποποίηση της υπ' αρ /2018 οριστ. Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και την απόρριψη των υπ' αρ.: /2018 οριστ. Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου και /2018 οριστ. Πράξης επιβολής προστίμου.

1. Επί της υπ' αρ /2018 οριστ. Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος:

**ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ**

<b>ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2013</b>	<b>ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b>
Αμοιβες και έξοδα τρίτων (Λ.61)	26.266,00€	26.266,00€
Παροχές τρίτων (Λ. 62)	190.471,80€	190.471,80€
Τόκοι και συναφή έξοδα (Λ. 65)	40.540,00€	0,00€
<b>Σύνολο</b>	<b>257.277,80€</b>	<b>216.737,80€</b>
<b>Ζημιά μετά από φορολογική αναμόρφωση</b>	<b>11.130,80€</b>	<b>11.130,80€</b>
<b>Φορολογητέα κέρδη</b>	<b>246.147,00€</b>	<b>205.607,00€</b>

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

<b>ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2013</b>	<b>ΔΗΛΩΣΗΣ</b>	<b>ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b>
Φορολογητέα κέρδη	-11.130,80€	246.147,00€	<b>205.607,00€</b>
Φόρος που αναλογεί		49.229,40	41.121,40€
Πρόστιμο παρ. 1γ άρ. 58 & άρ. 53 του Κ.Φ.Δ.		46.177,18	38.571,87€
<b>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>		<b>95.406,58€</b>	<b>79.693,27€</b>

2. Επί της υπ' αρ /2018 οριστ. Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου:

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

Καταλογιζόμενο ποσό: 53.516,79€

3. Επί της υπ' αρ /2018 οριστ. Πράξης επιβολής προστίμου:

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

Καταλογιζόμενο ποσό: 300,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.*