

ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 21/ 02 / 2020

Αριθμός Απόφασης 412

**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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει
 - γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ.Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών « Παροχής εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από **24-10-2019** και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή της Κυπριακής επιχείρησης με την επωνυμία ".....", με **ΑΦΜ:**, η οποία εδρεύει στην της - οδός αρ., με φορολογικό εκπρόσωπο στην Ελλάδα τον του κάτοικο οδός αρ., με ΑΦΜ κατά:
 - της υπ' αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, για το φορολογικό έτος **2014**,
 - της υπ' αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, για το φορολογικό έτος **2015**,

- της υπ' αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, για το φορολογικό έτος **2016**. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, καθώς και την από **28/06/2019** έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος του **3^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου**, επί των οποίων 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 **24-10-2019** και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή της Κυπριακής επιχείρησης με την επωνυμία ".....", με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις **24/09/2019**, 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 τις υπ' αριθ./2018 και/2018 **εντολές** διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα μερικός έλεγχος γραφείου από το 3^ο Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2012 – 31/12/2016. Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα είναι αλλοδαπή (και συγκεκριμένα Κυπριακή) εταιρεία ιδιοκτησίας ακινήτου, η οποία έχει στην κυριότητα της από το έτος 2005 ένα αγροτεμάχιο στη θέση της Κτηματικής Περιφέρειας Κοινότητας - επί της παραλιακής, επιφάνειας 3.600 τ.μ., μετά της επί αυτού ευρισκόμενης διώροφης κατοικίας η οποία αποτελείται από υπόγειο, επιφάνειας 118,85 τ.μ. και υπόγειο κλειστό χώρο στάθμευσης, ισόγειο επιφάνειας 128,03 τ.μ. και κλειστό χώρο στάθμευσης, α' όροφο επιφάνειας 145,72 τ.μ., πισίνα επιφάνειας 32 τ.μ. και γήπεδο τένις επιφάνειας 508,32 τ.μ.

Κατά το διάστημα από 01/01-2012 – 31/12/2013 η προσφεύγουσα είχε εκμισθώσει το ακίνητο έναντι μηνιαίου μισθώματος 10.000€. Για το διάστημα δε από 01/01/2014 – 30/11/2016 το ακίνητο είχε δηλωθεί ως «κενό», ενώ εκμισθώθηκε πάλι από 01/12/2016, δυνάμει του υπ' αριθ./2017 ηλεκτρονικού μισθωτηρίου.

Η ελέγχουσα φορολογική Αρχή (ειδικό συνεργείο) μετά από αίτησή της προς τον ΔΕΔΔΗΕ, έλαβε απάντηση ότι βάσει των μετρήσεων που έχει διεξάγει στο εν λόγω ακίνητο, υφίσταται κατανάλωση ηλεκτρικού ρεύματος, καθ όλη τη διάρκεια της περιόδου 01/01/2012-31/12/2016 και έκρινε ότι κατά τις περιόδους που αυτό είχε δηλωθεί ως κενό, αυτό ιδιοχρησιμοποιούνταν ή είχε παραχωρηθεί δωρεάν και προσδιόρισε το εισόδημα αυτό σε ποσοστό 3% της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. Μετά το πέρας του ελέγχου, συντάχτηκε η από **27-06-2019** Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του 3^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου και ο αρμόδιος προϊστάμενος της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις:

-Την υπ' αριθ. υπ' αρ./2019 Οριστική Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος **Φορολογικού έτους 2014**, με την οποία προσδιορίστηκε αντικειμενική αξία 1.666.240,16€, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 18.556,25 € πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν.4509/17) 5.566,88 €, ήτοι συνολικού ποσού **24.123,13€**.

Η διαφορά φόρου προκύπτει από το προσδιορισμό του ελάχιστου μισθώματος ήτο το 3% της αντικειμενική αξία του ακινήτου ($1.666.240,16\text{€} \times 3\% = 49.987,20\text{€}$)

-Την υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος **Φορολογικού έτους 2015**, με την οποία προσδιορίστηκε αντικειμενική αξία 1.666.240,16€, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 20.697,36 € πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν. 4509/17) 10.348,68 €, ήτοι συνολικού ποσού **31.046,04 €**.

Η διαφορά φόρου προκύπτει από το προσδιορισμό του ελάχιστου μισθώματος ήτο το 3% της αντικειμενική αξία του ακινήτου ($1.666.240,16\text{€} \times 3\% = 49.987,20\text{€}$)

-Την υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος **Φορολογικού έτους 2016**, με την οποία προσδιορίστηκε αντικειμενική αξία 1.551.249,74€, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 13.872,12 € πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν. 4509/17) 6.935,06 €, ήτοι συνολικού ποσού **20.808,18 €**.

Η διαφορά φόρου προκύπτει από το προσδιορισμό του ελάχιστου μισθώματος ήτο το 3% της αντικειμενική αξία του ακινήτου ($1.551.249,74\text{€} \times 3\% = 46.537,49\text{€}$)

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την **ακύρωση** ή την **τροποποίηση** των ανωτέρω πράξεων, προβάλλοντας τους κατωτέρω λόγους:

- 1) Η κρίση του ελέγχου περί ιδιοχρησιμοποίησης ή δωρεάν παραχώρησης του ακινήτου επί της παραλιακής στη , ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας και ο εξ αυτού του λόγου καταλογισμός τεκμαρτού εισοδήματος συνισταμένου στο 3% επί της αντικειμενικής αξίας του, είναι εσφαλμένη, δεδομένου ότι το εν λόγω ακίνητο παρέμεινε **κενό** κατά τη χρονική περίοδο **01/01/2014-30/11/2016**.
- 2) Επικουρικά, δεδομένης της κατά τα ανωτέρω εσφαλμένης κρίσης του περί ιδιοχρησιμοποίησης ή δωρεάν παραχώρησης του επίμαχου ακινήτου, ο έλεγχος δεν συνυπολόγισε, ως όφειλε τις δαπάνες και τις αποσβέσεις παγίων, που αφορούν στο ως άνω ακίνητο.

1. Επί των προσκομισθέντων νέων στοιχείων – Αναπομπή της υπόθεσης

Επειδή η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προσκομίζει και επικαλείται τα κατωτέρω έγγραφα, τα οποία **κρίνονται ως νέα στοιχεία**, ως αναλυτικά περιγράφονται και προσκομίζονται, ήτοι:

- ✓ Αναλυτική κατάσταση μετρήσεων από τη ΔΕΔΗΕ (**Σχετ. 4**),
- ✓ Το υπ' αριθμ./2014 ΤΠΥ της επιχείρησης (**Σχετ. 5**),
- ✓ Το υπ' αριθμ./2014 ΤΠΥ της επιχείρησης (**Σχετ. 6**),
- ✓ Εκκαθαριστικό ΕΝΦΙΑ της 01.01.2014 της επιχείρησης (**Σχετ. 7**),
- ✓ Μητρώο Παγίων 1/1-31/12/2014 της επιχείρησης (**Σχετ. 8**),
- ✓ Ισοζύγιο έτους 2014 της επιχείρησης (**Σχετ. 9**),
- ✓ Αναλυτικό καθολικό έτους 2014 της επιχείρησης (**Σχετ. 10**),
- ✓ Γενικό Ημερολόγιο έτους 2014 της επιχείρησης (**Σχετ. 11**),
- ✓ Το υπ' αριθμ./2015 ΤΠΥ της επιχείρησης (**Σχετ. 12**),
- ✓ Το υπ' αριθμ./2015 ΤΠΥ της επιχείρησης (**Σχετ. 13**),
- ✓ Το υπ' αριθμ./2015 ΤΠΥ της Αρχιτέκτονα Μηχανικό(**Σχετ. 14**),
- ✓ Το υπ' αριθμ./2015 ΤΠΥ του Αγρονόμο-Τοπογράφο Μηχανικό (**Σχετ. 15**),
- ✓ Εκκαθαριστικό ΕΝΦΙΑ της 01.01.2015 της επιχείρησης (**Σχετ. 16**).

- ✓ Μητρώο Παγίων 1/1-31/12/2015 της επιχείρησης (Σχετ. 17),
- ✓ Ισοζύγιο έτους 2015 της επιχείρησης (Σχετ. 18),
- ✓ Αναλυτικό καθολικό έτους 2015 της επιχείρησης (Σχετ. 19),
- ✓ Γενικό Ημερολόγιο έτους 2015 της επιχείρησης (Σχετ. 20),
- ✓ Το υπ' αριθμ. /2016 ΤΠΥ της επιχείρησης (Σχετ. 21).
- ✓ Το υπ' αριθμ. /2016 ΤΠΥ της επιχείρησης (Σχετ. 22).
- ✓ Το υπ' αριθμ. /2016 ΤΠΥ της Αρχιτέκτονα Μηχανικό(Σχετ. 23),
- ✓ Το υπ' αριθμ. /2016 ΤΠΥ της εταιρείας συμβολαιογράφων (Σχετ. 24),
- ✓ Εκκαθαριστικό ΕΝΦΙΑ της 01.01.2016 της επιχείρησης (Σχετ. 25).
- ✓ Μητρώο Παγίων 1/1-31/12/2016 της επιχείρησης (Σχετ. 26),
- ✓ Ισοζύγιο έτους 2016 της επιχείρησης (Σχετ. 27),
- ✓ Αναλυτικό καθολικό έτους 2016 της επιχείρησης (Σχετ. 28),
- ✓ Γενικό Ημερολόγιο έτους 2016 της επιχείρησης (Σχετ. 29),

Με την υπ' αριθμ. /2019 **Πράξη** της υπηρεσίας μας, αποφασίστηκε η **αναπομπή** της υπόθεσης στην ελέγχουσα φορολογική αρχή, προκειμένου να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις ή έρευνες και να μας αποστείλει το σχετικό πόρισμά της. Σε εκτέλεση αυτής, η αρμόδια φορολογική αρχή (ΦΑΕ Αθηνών), μας διαβίβασε με το υπ' αριθμ. **ΕΜΠ** /2020 έγγραφό της (**ΔΕΔ** **ΕΙ2020ΕΜΠ/2020**), στο οποίο αναγράφονται τα ακόλουθα:

«.....δεν αποτελούν νέα στοιχεία δεδομένου ότι επί των στοιχείων αυτών έχει τοποθετηθεί ο έλεγχος που διενεργήθηκε από το 3^ο Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου (σελ. 17 της από 28/06/2019 σχετικής έκθεσης μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος).

Περαιτέρω, επί των στοιχείων αυτών, έχει τοποθετηθεί και η Υπηρεσία μας μέσω των απόψεων που έχουν εκφράσει αναφορικά με τους λόγους που προβάλλονται με την ως άνω ενδικοφανή προσφυγή (σελ. 3 του σχετικού εγγράφου μας, το οποίο διαβιβάσθηκε προς την Υπηρεσία σας με το αρ. πρωτ. /31-10-2019 διαβιβαστικό).

Κατόπιν των ανωτέρω, η θέση της Υπηρεσία μας ως προς το θέμα είναι στην προκειμένη περίπτωση δεν έχουμε επίκληση νέων στοιχείων εκ μέρους της προσφεύγουσας επιχείρησης και ως εκ τούτου εμμένουμε στις απόψεις μας, όπως αυτές έχουν διατυπωθεί στο αμέσως ως άνω έγγραφό μας.»

2. Ως προς το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένως ο έλεγχος της καταλόγισε τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση, καθόσον για τη χρονική περίοδο **01/01/2014-30/11/2016** το ακίνητο ήταν κενό, προσκομίζει δε και επικαλείται το από 25/06/2019 έγγραφο του ΔΕΔΔΗΕ (Σχετ. 4), από το οποίο προκύπτουν οι καταναλώσεις σε ηλεκτρικό ρεύμα του επίμαχου ακινήτου για το διάστημα από 20/12/2013 έως 01/06/2019. Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος, βασιζόμενος αποκλειστικά και μόνο στο υπ' αρ. /2018 έγγραφο του ΔΕΔΔΗΕ με το οποίο απλώς βεβαιωνόταν ότι υπήρχε κατανάλωση ηλεκτρικού ρεύματος στο επίδικο ακίνητο για το διάστημα από 1.1.2012 – 31.12.2016, έκρινε ότι για τα ως άνω έτη το ακίνητο ή ιδιοχρησιμοποιείτο ή είχε παραχωρηθεί δωρεάν από την εταιρεία, και για το λόγο αυτό της καταλόγισε τεκμαρτό εισόδημα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 39, 40, 45 και 47 Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.). Όμως η εν λόγω κρίση του ελέγχου είναι εσφαλμένη, καθόσον **το ακίνητο ήταν κενό** και αυτό βεβαιώνεται από τις δηλώσεις Ε-2 που συνυπέβαλε με τις δηλώσεις εισοδήματος των ετών **2014, 2015, 2016 (Σχετ. 1, 2 και 3)** αλλά και από τις καταναλώσεις ηλεκτρικού ρεύματος που είχε το ακίνητο, οι οποίες σχετίζονται αποκλειστικά με τη συντήρηση του ακινήτου, το οποίο σημειώνεται ότι έχει συνολική έκταση πάνω από 400 τ.μ., διαθέτει κήπο και πισίνα καθώς και σύστημα συναγερμού. Εξάλλου, δεδομένου ότι σκοπός της κατοχής του ακινήτου από την εταιρεία είναι η εκμίσθωση αυτού, εύλογα επεδίωκε να το διατηρεί σε καλή κατάσταση προκειμένου να προσελκύσει και

μελλοντικούς μισθωτές. Προς τούτου ήταν αναγκαίο να υπάρχει φωτισμός, σύστημα συναγερμού αλλά και αυτόματου ποτίσματος τα οποία δεν λειτουργούν χωρίς την παροχή ρεύματος. Το ίδιο ισχύει και για τη λειτουργία του μηχανοστασίου της πισίνας και της δεξαμενής πλήρωσης νερού. Για το λόγο αυτό, με το έγγραφό του ο ΔΕΔΔΗΕ, αναφέρει ότι για το διάστημα από 1.1.2014 – 30.11.2016 υπήρχε κατανάλωση ηλεκτρικού ρεύματος στο εν λόγω ακίνητο. Ωστόσο η κατανάλωση αυτή εν συγκρίσει με την κατανάλωση ηλεκτρικού ρεύματος που παρατηρείται κατά το διάστημα που το ακίνητο όντως κατοικείται είναι κατά πολύ μικρότερη.

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 39§2 του ν. 4172/2013** (Α' 167), ορίζεται ότι: «Το εισόδημα σε είδος αποτιμάται στην αγοραία αξία. Το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση **τεκμαίρεται ότι συνίσταται στο τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.** Κατ' εξαίρεση, το τεκμαρτό εισόδημα του προηγούμενου εδαφίου που αφορά δωρεάν παραχώρηση κατοικίας μέχρι διακόσια τετραγωνικά μέτρα (200 τ.μ.), προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία προς ανιόντες ή κατιόντες, καθώς και το τεκμαρτό εισόδημα που προκύπτει από τη δωρεάν παραχώρηση της χρήσης ακινήτων στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου απαλλάσσονται από το φόρο»

Επειδή με την **ΠΟΛ. 1088/2015 Απόφαση** της ΓΓΔΕ (Β' 763), δόθηκαν, ορίζεται μεταξύ άλλων ότι «**άρθρο 5§5.** Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων συνοδεύεται κατά περίπτωση και από τις εξής βεβαιώσεις: δ) Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δηλώνει στο Έντυπο Ε2 κάποιο ακίνητό του ως κενό για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των έξι (6) μηνών μέσα στην κρινόμενη περίοδο, φωτοαντίγραφα των λογαριασμών της ΔΕΗ ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο (π.χ. λογαριασμοί ύδρευσης, κοινόχρηστων κ.λπ.), από το οποίο να αποδεικνύεται ότι το ακίνητο ήταν κενό για το υπόψη χρονικό διάστημα»

Επειδή τα προσκομισθέντα στοιχεία και ειδικότερα από το από 25/06/2019 έγγραφο του ΔΕΔΔΗΕ (**Σχ. 4**), δεν επαρκούν προκειμένου να διαπιστωθεί ότι το ακίνητο ήταν κενό, κατά τις ελεγχόμενες περιόδους 01/01/2014 – 31/12/2016, δεδομένου ότι αυτό είχε κατανάλωση ηλεκτρικού ρεύματος. Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι το ακίνητο είχε σημαντική κατανάλωση ηλεκτρικού ρεύματος, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1088/2015, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

3. Ως προς τον επικουρικό ισχυρισμό του μη συνυπολογισμού των δαπανών

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, δεδομένης της κατά τα ανωτέρω εσφαλμένης κρίσης του περί ιδιοχρησιμοποίησης ή δωρεάν παραχώρησης του επίμαχου ακινήτου, ο έλεγχος δεν συνυπολόγισε, ως όφειλε τις δαπάνες και τις αποσβέσεις παγίων, που αφορούν στο ως άνω ακίνητο, προσκομίζει δε και επικαλείται, τα παραστατικά δαπανών, το μητρώο παγίων, τα αναλυτικά καθολικά και τα ισοζύγια των ελεγχόμενων ετών (**Σχ. 5 – 29**)

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε - ν. 4172/2013** (Α' 167), ορίζεται ότι: «**1)** Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, [...], **2)** Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία [...], ενώ με τις διατάξεις του **άρθρου 21** του ίδιου κώδικα, ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: **α)** πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, **β)** αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, **γ)** εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά [...]»

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 23 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ)**, ορίζεται ότι:

«2.Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.
β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης. [...]

Επειδή από τα προσκομισθέντα στοιχεία (**Σχετ. 5 – 29**), προκύπτει ότι για τη **χρήση 2014** έχουν αναγραφεί στα βιβλία της προσφεύγουσας δαπάνες ποσού **106.119,80€** και προέκυψαν ισόποσες ζημιές, για τη **χρήση 2015** έχουν αναγραφεί στα βιβλία της δαπάνες ποσού **118.832,62€** και προέκυψαν ισόποσες ζημιές και για τη **χρήση 2016** έχουν αναγραφεί στα βιβλία της δαπάνες ποσού **149.176,61€** και προέκυψαν ισόποσες ζημιές,

Επειδή η προσφεύγουσα προσκόμισε φορολογικά στοιχεία και δικαιολογητικά εγγραφών για τις ακόλουθες δαπάνες:

Για τη **χρήση 2014** συνολικές δαπάνες ποσού **106.119,80€**, ήτοι αναλυτικά:

α) ποσό **416,97€** για παροχή υπηρεσιών ασφαλείας (κέντρο λήψης σημάτων συναγερμού και άμεση επέμβαση περιπολικού) από την εταιρεία, όπως προκύπτει από το από 3.2.2014 και με αριθμό Τ.Π.Υ. της ως άνω εταιρείας (**Σχετ. 5**),
β) ποσό **416,97€** για παροχή υπηρεσιών ασφαλείας (κέντρο λήψης σημάτων συναγερμού και άμεση επέμβαση περιπολικού) από την εταιρεία, όπως προκύπτει από το από 1.8.2014 και με αριθμό Τ.Π.Υ. της ως άνω εταιρείας (**Σχετ. 6**),
γ) ποσό **12.236,50€** το οποίο αντιστοιχεί στον Ενιαίο Φόρο Ακίνητης Περιουσίας (ΕΝΦΙΑ) του έτους 2014 (**Σχετ. 7**), εκ των οποίων βάρυναν τα έξοδα της χρήσης ποσό **8.157,68€** και
δ) ποσό **97.128,18€** το οποίο αντιστοιχεί στις πραγματοποιηθείσες αποσβέσεις παγίων της χρήσης 2014, όπως αυτό προκύπτει από το Μητρώο Παγίων 1.1.2014 – 31.12.2014 (**Σχετ. 8**).

Για τη **χρήση 2015** συνολικές δαπάνες ποσού **112.722,29€**, ήτοι αναλυτικά:

α) ποσό **416,97€** για παροχή υπηρεσιών ασφαλείας (κέντρο λήψης σημάτων συναγερμού και άμεση επέμβαση περιπολικού) από την εταιρεία, όπως προκύπτει από το από 2.2.2015 και με αριθμό Τ.Π.Υ. της ως άνω εταιρείας (**Σχετ. 12**),
β) ποσό **416,97€** για παροχή υπηρεσιών ασφαλείας (κέντρο λήψης σημάτων συναγερμού και άμεση επέμβαση περιπολικού) από την εταιρεία, όπως προκύπτει από το από 3.8.2015 και με αριθμό Τ.Π.Υ. της ως άνω εταιρείας (**Σχετ. 13**),
γ) ποσό **2.724,45€** το οποίο αφορά παροχή αρχιτεκτονικών υπηρεσιών από την , Αρχιτέκτονα Μηχανικό, όπως προκύπτει από το από 11.9.2015 και με αριθμό Τ.Π.Υ της ως άνω αναφερόμενης (**Σχετ. 14**).
δ) ποσό **615,00€** για τη σύνταξη τοπογραφικού διαγράμματος για το εν λόγω ακίνητο από τον , Αγρονόμο – Τοπογράφο Μηχανικό, όπως προκύπτει από το από 12.11.2015 και με αριθμό Τ.Π.Υ. του ως άνω αναφερόμενου (**Σχετ. 15**).
ε) ποσό **12.236,50€** το οποίο αντιστοιχεί στον Ενιαίο Φόρο Ακίνητης Περιουσίας (ΕΝΦΙΑ) του έτους 2015 (**Σχετ. 16**), εκ των οποίων βάρυναν τα έξοδα της χρήσης ποσό **11.420,72€** και
στ) ποσό **97.128,18€** το οποίο αντιστοιχεί στις πραγματοποιηθείσες αποσβέσεις παγίων της χρήσης 2015, όπως αυτό προκύπτει από το Μητρώο Παγίων 1.1.2015-31.12.2015 (**Σχετ. 17**)

Για τη **χρήση 2016** συνολικές δαπάνες ποσού **131.929,51€**, ήτοι αναλυτικά:

α) ποσό **416,97€** για παροχή υπηρεσιών ασφαλείας (κέντρο λήψης σημάτων συναγερμού και άμεση επέμβαση περιπολικού) από την εταιρεία, όπως προκύπτει από το από 1.2.2016 και με αριθμό Τ.Π.Υ. της ως άνω εταιρείας (**Σχετ. 21**),

β) ποσό **420,36€** για παροχή υπηρεσιών ασφαλείας (κέντρο λήψης σημάτων συναγερμού και άμεση επέμβαση περιπολικού) από την εταιρεία, όπως προκύπτει από το από 1.8.2015 και με αριθμό Τ.Π.Υ. της ως άνω εταιρείας (**Σχετ. 22**),

γ) ποσό **1.709,70€**, το οποίο αφορά παροχή υπηρεσιών για ρύθμιση του εν λόγω ακινήτου σύμφωνα με τον Ν. 4178/2013 από την Αρχιτέκτονα Μηχανικό, όπως προκύπτει από το υπ' αριθμ./2016 Τ.Π.Υ της ως άνω αναφερόμενης (**Σχετ. 23**).

δ) ποσό **20.485,34€**, το οποίο αφορά έξοδα της εταιρείας συμβολαιογράφων –, όπως προκύπτει από το υπ' αριθμ./2016 Τ.Π.Υ. της ως άνω εταιρείας (**Σχετ. 24**), πλην όμως δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκαν τα αναφερόμενα στο περιεχόμενο του στοιχείου συμβόλαια με αριθ.,/2016, δεν είναι δυνατόν να διαπιστωθεί αν αυτά πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης, και ως εκ τούτου δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση.

ε) ποσό **11.769,30€** το οποίο αντιστοιχεί στον Ενιαίο Φόρο Ακίνητης Περιουσίας (ΕΝΦΙΑ) του έτους 2015 (**Σχετ. 25**), και

στ) ποσό **97.128,18€** το οποίο αντιστοιχεί στις πραγματοποιηθείσες αποσβέσεις παγίων της χρήσης 2015, όπως αυτό προκύπτει από το Μητρώο Παγίων 1.1.2015-31.12.2015 (**Σχετ. 26**)

Επειδή, από 01-01-2014 και εξής, στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών, στις οποίες έχει πρόσβαση τόσο ο έλεγχος όσο και η υπηρεσία μας υπάρχει πλήρης ανάλυση της εκάστοτε συναλλαγής ανά προμηθευτή και συντελεστή ΦΠΑ, καθώς και εντοπισμός τυχόν αποκλίσεων των δηλωθέντων στοιχείων ανά προμηθευτή. Καθίσταται συνεπώς ευχερές να διαπιστωθεί το ύψος των επικαλούμενων δαπανών.

Επειδή, όπως προκύπτει με το αριθ. πρωτ./2010 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών που συντάχτηκε συνεπεία της απόφασης του προϊσταμένου της υπηρεσίας μας περί αναπομπής, προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απαντά αόριστα χωρίς να προβαίνει σε κρίση περί του τιθέμενου πραγματικού γεγονότος (προσκόμιση παραστατικών, δαπανών).

Επειδή με βάση τα νέα στοιχεία που προσκομίστηκαν, προκύπτει ότι σε όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις οι αναγνωριζόμενες προς έκπτωση δαπάνες υπερβαίνουν τα αντίστοιχα τεκμαρτά έσοδα που προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο και συνεπώς το φορολογικό αποτέλεσμα αυτών είναι ζημιογόνο, ήτοι:

Φορολογικό έτος	Τεκμαρτά έσοδα από ιδιόχρηση	Δαπάνες που αναγνωρίζονται	Καθαρό αποτέλεσμα
2014	49.987,20€	106.119,80€	-56.132,60€
2015	49.987,20€	112.722,29€	-62.735,09€
2016	46.537,49€	111.444,51€	-64.907,02€

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από **24/10/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Κυπριακής επιχείρησης με την επωνυμία “.....”, με **ΑΦΜ:**, η οποία εδρεύει στην της -, οδός αρ., με φορολογικό εκπρόσωπο στην Ελλάδα τον του, κάτοικο, οδός αρ., με ΑΦΜ, και την **ακύρωση** των από **02/08/2019** και αριθμούς, και Οριστικών Πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** των φορολογικών ετών **2014, 2015** και **2016**, αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης**

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

Επανεξέτασης

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.