



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 17/09/2020

Αριθμός Απόφασης: 1770

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604529

Fax : 213 1604567

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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)

δ. του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86) και της Α 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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 από 27/02/2020 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του

..... του με Α.Φ.Μ. κατοίκου, οδός
....., κατά της υπ' αρ. /2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ,
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας και τα
προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αρ. /2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής
περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, της οποίας ζητείται η
ακύρωση καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 27/12/2019 Έκθεση Μερικού Φορολογικού
Ελέγχου ΦΠΑ της ίδιας Δ.Ο.Υ..

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της
απόφασης.

Επί της από 27/02/2020 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του
..... του με Α.Φ.Μ., 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:

Με την υπ' αριθ. /2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας,
καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 643,63 ευρώ,
πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 687,70 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 1.331,33 ευρώ.

Ειδικότερα, δυνάμει της υπ' αριθ. /2019 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
Κέρκυρας, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος ΦΠΑ στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος με
δραστηριότητα «Υπηρεσίες Οργανωμένων Γραφείων Τήρησης Λογιστικών Βιβλίων» καθώς και
έλεγχος των τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων για τη
διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι κατά τη χρήση 2013, στη μισθωμένη
έδρα του προσφεύγοντος συστεγάζονταν ακόμη δύο επιχειρήσεις. Συγκεκριμένα, όπως προκύπτει
από τα διαλαμβανόμενα επί της οικείας έκθεσης ελέγχου: «...από τα συμπληρωματικά στοιχεία
δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος (Ε3) η σύζυγος του ελεγχόμενου, με
ΑΦΜ και ημερομηνία έναρξης εργασιών 22/03/2005 και δραστηριότητα
«ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ, ΤΗΡΗΣΗΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΑΡΟΧΗ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΜΒΟΥΛΩΝ» έχει ως έδρα την έδρα του ελεγχόμενου αφού η διεύθυνση που δηλώνεται είναι η οδός Τ.Κ. Επιπλέον από έρευνα στο διαδίκτυο, που έγινε από τον παρόντα έλεγχο, υπάρχει καταχώρηση προσωπικής εταιρείας με την επωνυμία με διεύθυνση Τ.Κ. και τηλέφωνα Επικοινωνίας οι τηλεφωνικές συνδέσεις του ελεγχόμενου. Το ΑΦΜ και η ημερομηνία έναρξης δραστηριότητας της Ε.Π.Ε. είναι αντίστοιχα και 27/4/1982.»

Βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο έλεγχος έκρινε ότι η επιχείρηση του προσφεύγοντος έχει «κοινή επαγγελματική στέγη με δύο επιπλέον επιχειρήσεις δηλαδή η εξυπηρέτηση των πελατών των τριών επιχειρήσεων γίνεται από κοινή είσοδο, έχουν κοινή χρήση της επαγγελματικής οργάνωσης, καθώς και των συστημάτων επικοινωνίας για την εξυπηρέτηση των εργασιών τους.»

Στη συνέχεια, η φορολογική αρχή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση φορολογίας εισοδήματος, προχώρησε στον επιμερισμό των κοινών δαπανών που ήταν καταχωρημένες στα βιβλία της επιχείρησης του προσφεύγοντος σύμφωνα με τον αριθμό των συστεγαζόμενων επιχειρήσεων. Συγκεκριμένα, αναγνωρίστηκαν ως δαπάνες της επιχείρησης το 1/3 των καταχωρημένων και δηλωθεισών δαπανών της χρήσης 2013, ενώ τα 2/3 αυτών, που σύμφωνα με τον έλεγχο αφορούσαν τις δύο συστεγαζόμενες επιχειρήσεις, προστέθηκαν στα καθαρά κέρδη της επιχείρησης του προσφεύγοντος ως λογιστικές διαφορές. Στη συνέχεια, βάσει των ανωτέρω κρίθηκε ότι η επιχείρηση του προσφεύγοντος υπέβαλλε ανακριβείς δηλώσεις ΦΠΑ με αποτέλεσμα να επαναπροσδιοριστούν οι φορολογητέες εισροές και εκροές της επιχείρησης με την προσβαλλόμενη με την παρούσα πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ.

Οι προσφεύγων με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση και ακύρωση ή άλλως τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Στην έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι δεν έχει κατατεθεί στη Δ.Ο.Υ. συμφωνητικό μεταξύ των επιχειρήσεων, μη λαμβάνοντας υπόψη ότι υπάρχει υπεύθυνη δήλωση, ως ίσχυε τότε ότι παραχωρείται δωρεάν έδρα στην, η οποία έχει κατατεθεί στην Α' Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας στις 28/02/2007 και έχει παραληφθεί από την κ.
- Εσφαλμένα αναφέρει η έκθεση ελέγχου την διενέργεια δευτερευουσών δραστηριοτήτων της άλλης συστεγαζόμενης επιχείρησης «.....»
- Έλλειψη αιτιολογίας. Η από 27/12/2019 έκθεση ελέγχου είναι προδήλως αόριστη και

ελλιπής, ειδικά δε ως προς τις διαπιστώσεις και τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων ουδόλως αιτιολογεί έστω και συνοπτικά τους λόγους για τους οποίους δεν έγιναν εν όλω δεκτοί οι ισχυρισμοί που προβλήθηκαν με το υπ' αρ./2019 υπόμνημά του.

- Το δικαίωμα του Δημοσίου για την χρήση 2013 να εκδώσει και να κοινοποιήσει την προσβαλλόμενη Πράξη είχε υποπέσει σε παραγραφή κατά τον χρόνο κοινοποίησης την 31/01/2020, διότι η πενταετία συμπληρώθηκε στις 31/12/2019.
- Τα έξοδα που κατά τον έλεγχο δεν αναγνωρίζονται, να αναγνωριστούν όπως ακριβώς έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία διότι είναι έξοδα πραγματικά τα οποία κατεβλήθησαν μόνο από τον ίδιο. Άλλως και όλως επικουρικώς να κατανεμηθούν σε ποσοστό σύμφωνα με τα έσοδα εκάστου (70% ως δαπάνες του ιδίου και 30% ως δαπάνες της συζύγου του).

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (13.01.2020): *«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 57 παρ. 1 ν. 2859/2000, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2013: *«Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.»*

Επειδή, περαιτέρω, με τη διάταξη του άρθρου πρώτου παρ. Δ' υποπαρ. Δ.2. παρ. 18 περ. β' ν. 4254/2014 προστέθηκαν στο άρθρο 72 παρ. 11 ν. 4174/2013 οι διατάξεις των εδ. γ' και δ', σύμφωνα με τις οποίες, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (31.01.2020): *«Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας,*

προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, **η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους**. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία δημοσίευσης του ν. 4254/2014 (07.04.2014): «Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε.»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 2350/2018 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 14 της απόφασης), «...η παράταση των προθεσμιών παραγραφής που θεσπίζεται με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 11 (ήδη αναριθμηθέν σε 72 παρ. 11) του ν. 4174/2013 δεν είναι συνταγματικώς ανεκτή, ενόψει και των κριθέντων με τις ΣτΕ 1738/2017 Ολομ., 2934-2935/2017 7μ., 172/2018 7μ., κατά το μέρος που καταλαμβάνει και φορολογικές αξιώσεις που ανάγονται σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης του νόμου αυτού έτους [...].» Η κρίση αυτή επαναλήφθηκε στις υπ' αριθμ. 2354/2018 (5μ., σκέψη 14 της απόφασης) και 732/2019 (7μ., σκέψη 8 της απόφασης) αποφάσεις του Β' Τμήματος του ιδίου Δικαστηρίου.

Επειδή, επικαλούμενα τα ως άνω κριθέντα με τις υπ' αριθμ. 732/2019 (7μ.), 2354/2018 (5μ.) και 2350/2018 (5μ.) αποφάσεις του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, τα τακτικά διοικητικά δικαστήρια κρίνουν παγίως (βλ. αντί άλλων υπ' αριθμ. 734/2020 (1μ.) απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών· πρβλ. και υπ' αριθμ. 58/2020 (3μ.) απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, υπ' αριθμ. 861-863/2020 (1μ.) αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης και υπ' αριθμ. 2966/2020 (3μ.) απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης) ότι «η διάταξη της παρ. 11 του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα [είναι ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας], όπως αυτή ισχύει μετά την προσθήκη σε αυτήν τρίτου και τέταρτου εδαφίου με την περίπτωση 18β της υποπαραγράφου Δ.2 του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014, η οποία αφενός περιέχει πρόβλεψη διακοπής της παραγραφής, με την έκδοση, και όχι πλέον την κοινοποίηση, των φύλλων ελέγχου, πράξεων προσδιορισμού φόρου, προστίμων και αφετέρου υπάγει στη ρύθμιση αυτή και τις εκκρεμείς ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων υποθέσεις, παρατείνει εμμέσως το χρόνο παραγραφής της σχετικής αξιώσεως του Δημοσίου και, εφόσον

καταλαμβάνει και χρήσεις προγενέστερες του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου που εισάγει την παράταση έτους, ήτοι του νόμου 4254/2014, είναι ανίσχυρη, κατά τα ήδη κριθέντα [...] (ΣτΕ 1738/2017 Ολ.), ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς διατάξεις των άρθρων 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος, για το λόγο ότι τροποποιεί αναδρομικώς σε βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά το χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις και το οποίο αποτελεί ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.»

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι κατά την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης, ήτοι την 31/01/2020, το δικαίωμα του δημοσίου να επιβάλλει φόρο προστιθέμενης αξίας είχε υποπέσει σε παραγραφή, καθόσον, σύμφωνα με το άρθρο 57 του Ν. 2859/2000, η φορολογική αρχή όφειλε να του κοινοποιήσει τη σχετική πράξη έως τις 31.12.2019.

Επειδή, όπως συνάγεται σαφώς από τα ως άνω κριθέντα με τις προπαρατεθείσες υπ' αριθμ. 732/2019 (7μ.), 2354/2018 (5μ.) και 2350/2018 (5μ.) αποφάσεις του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, όπως αυτά εξειδικεύθηκαν περαιτέρω με την πάγια νομολογία των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων (βλ. αντί άλλων προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 734/2020 (1μ.) απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών· πρβλ. και υπ' αριθμ. 58/2020 (3μ.) απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, υπ' αριθμ. 861-863/2020 (1μ.) αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης και υπ' αριθμ. 2966/2020 (3μ.) απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης), η προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. γ' ν. 4174/2013 [όπως αυτή προστέθηκε το 2014 με το ν. 4254/2014 και ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της προσβαλλόμενης πράξης (31.01.2020)] νομίμως, υπό το πρίσμα της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος, καταλαμβάνει (αναδρομικά) αξιώσεις του Δημοσίου φορολογικής φύσης που έχουν γεννηθεί εντός της περιόδου 01.01.2013-31.12.2013 (ημερολογιακό έτος 2013) και συνεπώς κατά την ημερομηνία έκδοσης της ως άνω υπ' αριθμ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01.01.2013-31.12.2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας διακόπηκε η κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 57 παρ. 1 ν. 2859/2000 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2013) 5ετής παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρο προστιθέμενης (και τις σχετικές προσαυξήσεις) για τη φορολογική περίοδο 01.01.2013-31.12.2013. Ως εκ τούτου, ο σχετικός λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «1. 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....».

Επειδή, σύμφωνα με την πάγια νομολογία, προκειμένου να αναγνωριστεί μια δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα μιας επιχείρησης, πρέπει να είναι βέβαιη, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, δηλαδή να μην είναι αμφισβητούμενη, να αναφέρεται στα χρονικά όρια της διαχειριστικής περιόδου και να είναι ποσοτικά καθορισμένη (ΣτΕ 939/1992, 810/1982 κλπ) και επιπλέον να καλύπτεται από δικαιολογητικό στοιχείο που προβλέπεται από τον ΚΒΣ (ΣτΕ 2968/1988).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 2859/2000: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.», ενώ με την παρ. 1 του άρθρου 32 του ίδιου Κώδικα :

«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

- α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,
- β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,
- γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,
- δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις

υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.»

Επειδή προς απόδειξη του ισχυρισμού του ότι η εταιρεία περιορισμένης ευθύνης δεν βαρύνονταν και δεν συμμετείχε στις δαπάνες λειτουργίας της έδρας, ο προσφεύγων επικαλείται και προσκομίζει τα παρακάτω έγγραφα:

α) Υπεύθυνη δήλωση του ιδίου με ημερομηνία υπογραφής την 28/02/2007 με την οποία δηλώνει: «Παραχωρώ δωρεάν έδρα στον πελάτη μου «.....» με αριθμό ΑΦΜ για την επιχείρησή του στην εξής διεύθυνση: Είμαι ο λογιστής του.» Η εν λόγω δήλωση υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας και παρελήφθη από την υπάλληλο την 28/2/2007.

β) Υπεύθυνη δήλωση του Διαχειριστή της παραπάνω ΕΠΕ του η οποία φέρει βεβαίωση του γνησίου υπογραφής από υπάλληλο του ΚΕΠ Δήμου την 06/02/2020 με την οποία δηλώνει ότι: «...από το 1999 που μετέφερα την έδρα της επιχείρησής μου στο «Λογιστικό Γραφείο του, ουδέποτε πλήρωσα ή συμμετείχα σε έξοδα που αφορούσαν το συγκεκριμένο Γραφείο. Τα μόνα χρήματα που αποστέλλω στον κ. είναι για την αμοιβή του ως Λογιστή της ως άνω εταιρείας ΕΠΕ και τις πληρωμές των φόρων, των υποχρεώσεων της και των ασφαλιστικών ταμείων. Όλες οι δραστηριότητες της εταιρείας μας (100%) γίνονται από το υποκατάστημα της και ουδέποτε έγινε κάτι από την Χρησιμοποιούμε το γραφείο του κ. ως έδρα, για να έχει τον πλήρη έλεγχο των Λογιστικών βιβλίων μας ως και της Μισθοδοσίας, λόγω της εμπιστοσύνης μας στο πρόσωπό του, ως λογιστή, και ως εκ τούτου έτσι θα έχει εύκολη την πρόσβαση του στην αρμόδια Εφορία και τα Ασφαλιστικά Ταμεία, για την επίλυση των όποιων προβλημάτων προκύψουν. Δηλώνω επίσης ότι η μόνιμη κατοικία μου και της συζύγου μου, η οποία κατέχει το υπόλοιπο 50% της ως άνω Εταιρείας είναι σε ιδιόκτητο σπίτι στην, και το ΤΕΒΕ (ΟΑΕΕ) μας εξυπηρετείτε πλέον από τον ΟΑΕΕ (τόπος διαμονής και δραστηριοποίησης).»

γ) Βεβαίωση Δηλωθείσας Περιουσιακής Κατάστασης του του με ΑΦΜ στην οποία αποτυπώνεται το ακίνητο που μισθώνει

στον προσφεύγοντα στην οδό με επιφάνεια 69,30τμ.

δ) Αντίγραφο λογαριασμού ΔΕΗ για την παροχή του ακινήτου επί της οδού επί του οποίου ως επιφάνεια ακινήτου αναγράφεται 60τμ.

Επειδή περαιτέρω από το υποσύστημα Μητρώου του συστήματος Taxis διαπιστώνονται τα παρακάτω:

α) Η εταιρεία με ΑΦΜ διατηρεί εκτός της έδρας, ένα υποκατάστημα στην οδό στην, με τίτλο εγκατάστασης εσωτερικού «.....» και ένα εργαστήριο στον με τίτλο εγκατάστασης εσωτερικού «Εργαστήριο άνευ συναλλαγής».

β) Η ως άνω εταιρεία έχει από την 01/12/2008 τις παρακάτω δραστηριότητες δηλωθείσες στο Μητρώο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.:

Κωδ. Δραστηριότητας	Περιγραφή Δραστηριότητας
30112000	ΝΑΥΠΗΓΗΣΗ ΠΛΟΙΩΝ ΚΑΙ ΠΑΡΟΜΟΙΩΝ ΣΚΑΦΩΝ ΓΙΑ ΤΗ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΕΠΙΒΑΤΩΝ Η ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ
33151001	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΠΙΣΚΕΥΗΣ ΚΑΙ ΣΥΝΤΗΡΗΣΗΣ ΣΚΑΦΩΝ ΑΝΑΨΥΧΗΣ, ΛΕΜΒΩΝ ΚΑΙ ΜΗΧΑΝΩΝ ΘΑΛΑΣΣΗΣ
46493320	ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΩΝ ΕΙΔΩΝ, ΑΠΟ ΑΥΤΑ ΠΟΥ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΟΥΝΤΑΙ ΚΥΡΙΩΣ ΣΤΗΝ ΕΡΑΣΙΤΕΧΝΙΚΗ ΝΑΥΤΙΛΙΑ
46691121	ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΩΝ ΕΙΔΩΝ, ΑΠΟ ΑΥΤΑ ΠΟΥ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΟΥΝΤΑΙ ΕΙΔΙΚΑ ΣΤΗΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗ ΝΑΥΤΙΛΙΑ
47646531	ΛΙΑΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΩΝ ΕΙΔΩΝ ΓΕΝΙΚΑ, ΑΠΟ ΑΥΤΑ ΠΟΥ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΟΥΝΤΑΙ ΚΑΙ ΣΤΗΝ ΕΡΑΣΙΤΕΧΝΙΚΗ ΝΑΥΤΙΛΙΑ
47646601	ΛΙΑΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΙΣΤΙΩΝ ΓΙΑ ΣΚΑΦΗ, ΙΣΤΙΟΣΑΝΙΔΩΝ Η ΙΣΤΙΟΦΟΡΩΝ ΟΧΗΜΑΤΩΝ, ΑΛΛΩΝ ΣΚΗΝΩΝ ΚΑΙ ΕΙΔΩΝ ΚΑΤΑΣΚΗΝΩΣΗΣ

Επειδή η φορολογική αρχή επισημαίνει επί των εγγράφων απόψεων που κατέθεσε με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή σχετικά με τα προσκομισθέντα στοιχεία που αφορούν την εταιρεία: «Από τον έλεγχο στο σύστημα NEO TAXIS και ειδικότερα από την εφαρμογή «Εισοδήματος» δεν έχει υποβληθεί Υπεύθυνη Δήλωση για δωρεάν παραχώρηση έδρας από τον ελεγχόμενο σε τρίτο. Το παραπάνω στοιχείο δεν προσκομίστηκε κατά την διάρκεια του ελέγχου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν. 2690/1999 ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη

διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.»

Επειδή περαιτέρω, από τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1.

Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση.

Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή σύμφωνα με τη θεωρία και την πάγια νομολογία, η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

Επειδή επιπροσθέτως, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή από τον συνδυασμό όλων των παραπάνω αναφερομένων προκύπτει κατ' αρχάς ότι οι δραστηριότητες της εν λόγω εταιρείας, λόγω της φύσης και του είδους τους (ναυπήγηση, επισκευή πλοίων, λιανικό χονδρικό εμπόριο ιστίων κλπ) δεν θα μπορούσαν εκ των πραγμάτων να ασκηθούν από την έδρα του προσφεύγοντος επιφάνειας 69,30 τμ στην οποία στεγάζονταν ήδη το λογιστικό του γραφείο, καθώς και αυτό της συζύγου του. Επιπροσθέτως, από την προσκομισθείσα υπεύθυνη δήλωση, η οποία είχε ήδη κατατεθεί και συνεπώς γνωστοποιηθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

από το έτος 2007, προκύπτει ότι η παραχώρηση έδρας ήταν «δωρεάν», ήτοι η εταιρεία εκτός από τη μη καταβολή μισθώματος, δεν όφειλε να καταβάλει οποιαδήποτε άλλη δαπάνη ή έξοδο που να αφορά τον εν λόγω χώρο. Επιπλέον, όπως προκύπτει από τα στοιχεία της υπόθεσης, η φορολογική αρχή δεν προέβη σε αντιπαραβολικό έλεγχο των βιβλίων της εταιρείας προκειμένου να διαπιστώσει αν υφίστανται έσοδα τα οποία αποκτήθηκαν από την επίμαχη έδρα ή αν τα καταχωρηθέντα και δηλωθέντα έσοδα προέρχονται αποκλειστικά από τις δραστηριότητες των λοιπών εγκαταστάσεων. Ως εκ τούτου, δεν υφίστανται στοιχεία που να τεκμηριώνουν την συμμετοχή της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης στις δαπάνες λειτουργίας του οικήματος που στεγάζονταν η έδρα του προσφεύγοντος. Συνεπώς, η φορολογική αρχή εφόσον δεν απέδειξε με οποιονδήποτε τρόπο ότι η ΕΠΕ κατέβαλλε μέρος των λειτουργικών δαπανών δεν θεμελίωσε ως προς αυτό το σκέλος την κρίση της και ανατιτολόγητα καταλόγισε ως λογιστικές διαφορές το 1/3 των συνολικών δαπανών με αποτέλεσμα να μην αναγνωρίσει και να καταλογίσει τον αναλογούντα φόρο εισροών με την προσβαλλόμενη με την παρούσα πράξη.

Επειδή ως προς την μη αναγνώριση δαπανών ποσοστού 1/3 που αφορούν σύμφωνα με τον έλεγχο τη συστεγαζόμενη επιχείρηση της συζύγου του, ο προσφεύγων επικαλείται και προσκομίζει τα παρακάτω δικαιολογητικά:

α) Μηνιαία Κατάσταση Βιβλίου Εσόδων Εξόδων της περιόδου από 01/01/2013 έως και 31/12/2013 της συζύγου του με ΑΦΜ

β) Υπεύθυνη δήλωση της συζύγου με θεώρηση γνησίου υπογραφής από υπάλληλο του ΚΕΠ Δήμου την 06/02/2020 με την οποία δηλώνει ότι: «ενώ κατέχω τους ΚΑΔ κατασκευών, δεν τους έχω χρησιμοποιήσει, διότι με απασχολεί πλήρως το λογιστικό γραφείο. Τούτο αποδεικνύεται από τα έσοδά μου, τα οποία είναι μόνο από Λογιστικές Υπηρεσίες. Απλά υπήρξε η σκέψη να χρησιμοποιήσω τους συγκεκριμένους ΚΑΔ, αλλά λόγω έλλειψης χρόνου, η σκέψη δεν υλοποιήθηκε. Επίσης, στο γραφείο, όπου συστεγάζομαι επαγγελματικά με τον σύζυγό μου,, και το οποίο είναι ένα μικρό γραφείο 69,30 τμ, βάσει του Ε9 του ιδιοκτήτη με τους εξωτερικούς τοίχους και 60τμ καθαρό βάσει της ΔΕΗ, δεν χωράει τίποτα περισσότερο από τα γραφεία, το δικό μου, του συζύγου μου και των τεσσάρων υπαλλήλων (ένας δικός μου και τρεις του συζύγου μου) και τα αντίστοιχα αρχεία μας. Ως εκ τούτου, στον ως άνω χώρο δεν υπάρχουν ούτε πάγκος εργασίας, ούτε μηχανήματα ούτε εργαλεία που απαιτούνται για κατασκευές.»

Επειδή από την εξέταση των προσκομισθέντων στοιχείων και συγκεκριμένα της μηνιαίας

κατάστασης Βιβλίου Εσόδων Εξόδων περιόδου από 01/01/2013 έως και 31/12/2013 της συζύγου του προσφεύγοντος με ΑΦΜ διαπιστώνεται ότι τα μοναδικά καταχωρημένα έσοδα προέρχονται από παροχή λογιστικών υπηρεσιών. Συνεπώς, δεν υφίστανται κατ' αρχάς έσοδα στην επίμαχη χρήση από τις δευτερεύουσες δραστηριότητες που είχε δηλώσει στο Μητρώο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. η σύζυγος του προσφεύγοντος. Επιπροσθέτως, η Δ.Ο.Υ., όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου δεν προέβη σε αντιπαραβολικό έλεγχο των βιβλίων της, ούτε σε λοιπές ελεγκτικές επαληθεύσεις σχετικά με την άσκηση των εν λόγω δραστηριοτήτων (λ.χ. συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών κ.ο.κ.). Συνεπώς, δεν τεκμηρίωσε τη θέση του ότι ασκήθηκαν από εκείνη κατά το επίμαχο διάστημα οι λοιπές δηλωθείσες δραστηριότητες στην έδρα που συστεγάζονταν το λογιστικό γραφείο του συζύγου της.

Επειδή ωστόσο, στην εν λόγω έδρα στεγαζόταν το λογιστικό γραφείο της συζύγου του προσφεύγοντος, στην οποία παρείχε τις υπηρεσίες προς τους πελάτες της, γεγονός το οποίο αφενός προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου και αφετέρου συνομολογείται και από τον ίδιο τον προσφεύγοντα. Επομένως, οι δύο ατομικές επιχειρήσεις αποδεδειγμένα συστεγάζονταν.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, αφενός δεν υπάρχουν ξεχωριστά παραστατικά δαπανών για την κάθε μία εκ των δύο συστεγασμένων επιχειρήσεων, ούτε όμως και ιδιωτικό συμφωνητικό κατατεθειμένο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με το οποίο να έχει συμφωνηθεί ο τρόπος που οι κοινές δαπάνες επιμερίζονταν μεταξύ τους. Περαιτέρω, ο επικουρικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος για επιμερισμό των δαπανών βάσει των ακαθαρίστων εσόδων των δύο επιχειρήσεων, δεν προβλέπεται ρητώς από καμία διάταξη νόμου ή εγκύκλιο και ως εκ τούτου δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός. Κατά συνέπεια, οι επίμαχες δαπάνες πρέπει να επιμερισθούν κατά το πλήθος των επιχειρήσεων που συλλειτουργούν στον ίδιο χώρο και ως εκ τούτου από το σύνολο των δαπανών της επιχείρησης του προσφεύγοντος συνολικού ύψους 12.383,94€ πρέπει να αναγνωρισθεί προς έκπτωση το ήμισυ αυτών (1/2) ήτοι ποσό 6.161,97€ και να επαναπροσδιορισθεί κατ' αντιστοιχία η αναλογούσα διαφορά φόρου εισροών.

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της από 27/02/2020 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του του με Α.Φ.Μ. και την

τροποποίηση, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό, της υπ' αρ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης:

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2013-31/12/2013			
ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΙΣΡΟΩΝ - ΕΚΡΟΩΝ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
ΕΚΡΟΕΣ			
Αξία Φορολογητέων εκροών 6,5%	3.296,40	3.286,40	3.286,40
Αξία Φορολογητέων εκροών 23%	55.600,36	55.600,36	55.600,36
ΣΥΝΟΛΟ ΑΞΙΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	58.886,76	58.886,76	58.886,86
Φόρος εκροών 6,5%	213,62	213,62	213,62
Φόρος εκροών 23%	12.788,08	12.788,08	12.788,08
Α) ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΚΡΟΩΝ	13.001,70	13.001,70	13.001,70
ΕΙΣΡΟΕΣ			
Αξία φορολογητέων εισροών 23%	2.393,93	-147,75	487,67
Δαπάνες γενικά έξοδα	6.091,66	5.637,51	5.751,05
ΣΥΝΟΛΟ ΑΞΙΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	8.485,59	5.489,76	5.263,38
Φόρος εισροών 23%	550,61	-33,93	112,17
Φόρος δαπανών	1.249,63	1.190,59	1.205,35
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	1.800,24	1.156,61	1.317,52
Πλέον: Πληρωμές στο Δημόσιο με τις περιοδικές	11.201,44	11.201,44	11.201,44
Πλέον: Πιστ. υπόλοιπο προηγ. διαχ/κής περιόδου			
Πλέον: Λοιπά προστιθέμενα ποσά	0,03	0,03	0,03
Μείον: Λοιπά αφαιρούμενα ποσά	0,01	0,01	0,01
Β) ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	13.001,70	12.358,07	12.518,98
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ (Α-Β)	0,00	643,63	482,72
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017			
α) Πρόστιμο άρ. 58 ^Α § 2 ΚΦΔ	0,00	321,81	241,36
β) Τόκοι άρ. 53 ΚΦΔ	0,00	333,59	250,19

Συνολικό ποσό προστίμου άρ. 49 ν. 4509/17	0,00	655,40	491,55
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	0,00	1.331,33	974,27

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.