



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 22/04/2021

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1382

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

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), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **30/09/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της **του**, **ΑΦΜ**, κάτοικος οδός κατά **α)** της με αρ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, **β)** της με αρ. /2020 Οριστικής Πράξης

Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, γ) της με αρ./2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου Αρθ. 58Α φορολογικού έτους 2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου δ) της από 27/07/2020 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, ε) της από 27/07/2020 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου και στ) της από 27/07/2020 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις ανωτέρω πράξεις της Δ.Ο.Υ. Σύρου.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Σύρου.

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

Επί της από **30-09-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, **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:

α) Με την υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος 11.633,54€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 5.816,77€ πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.826,89€, ήτοι συνολικό ποσό 19.277,20€.

β) Με την υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 3.005,71€ (αντί για πιστωτικό υπόλοιπο 2.507,81€), πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ύψους 441,34€, ήτοι συνολικό ποσό 3.447,05€.

γ) Με την υπ' αριθ./2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου Αρθ. 58Α ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 2.123,05€, σύμφωνα με το άρθρο 58Α παρ. 1 του Ν.4174/2013, κατά παράβαση των άρθρων 8,10,12,14 των Ε.Λ.Π. και του άρθρου 13 παρ.1 του Κ.Φ.Δ..

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 27-07-2020 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, της από 27-07-2020 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α και της από 27-07-2020 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Σύρου. Ο έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθμό

...../2020 εντολής μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για την περίοδο 01/01/2018 – 31/12/2018. Με την υπ' αριθ. πρωτ./2020 πρόσκληση – γνωστοποίηση, γνωστοποιήθηκε η επιλογή προς έλεγχο και εφόσον ο έλεγχος είχε στη διάθεση του, τα βιβλία και στοιχεία που τηρήθηκαν κατά την ανωτέρω περίοδο, κλήθηκε η προσφεύγουσα να θέσει στη διάθεση του ελέγχου οτιδήποτε κρίνεται απαραίτητο να ληφθεί υπόψη του ελέγχου. Επίσης έγινε έλεγχος όλων των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας για το χρονικό διάστημα του ελέγχου και διαπιστώθηκαν χρηματικά ποσά καταθέσεων σε κοινούς λογαριασμούς για τα οποία ζητήθηκε αιτιολόγηση. Απεστάλη σύμφωνα με το άρθρο 14 του Ν.4174/13 η υπ' αρ./2020 πρόσκληση αιτιολόγησης των πρωτογενών καταθέσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας. Η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αρ. πρωτ./2020 υπόμνημα αιτιολόγησης των πρωτογενών καταθέσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς της και απέστειλε στοιχεία. Εν συνέχεια εκδόθηκε το υπ' αριθμ. πρωτ./2020 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου με τις σχετικές προσωρινές Πράξεις και αφού ο έλεγχος έλαβε υπόψη το υπ' αριθμ. πρωτ./2020 έγγραφο της προσφεύγουσας με τις απόψεις της επί του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, συνέταξε τις από 27/07/2020 εκθέσεις ελέγχου και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις. Σύμφωνα με τις από 27/07/2020 οικείες εκθέσεις ελέγχου από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Ως προς τα έσοδα (φορολογία εισοδήματος) - εκροές (ΦΠΑ)

- Από τη διασταύρωση των καταστάσεων κρατήσεων και των εκδοθέντων Α.Π.Υ. διαπιστώθηκε ότι δεν εκδόθηκαν ή εκδόθηκαν ανακριβώς αποδείξεις παροχής υπηρεσιών για παρασχεθείσες υπηρεσίες διαμονής για το φορολογικό έτος 2018. Συγκεκριμένα δεν εκδόθηκαν ή εκδόθηκαν ανακριβώς ως προς την αξία, για το φορολογικό έτος 2018 δεκαοχτώ (18) ΑΠΥ συνολικής αξίας 8.379,67€ (συνολικής καθαρής αξίας 7.415,64 πλέον ΦΠΑ 964,03€).

- Από την αντιπαραβολή των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων με τις τραπεζικές καταθέσεις των πελατών στην προσφεύγουσα επιχείρηση, λαμβάνοντας υπόψη το υπόμνημα αιτιολόγησης των πρωτογενών καταθέσεων διαπιστώθηκε ότι δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία για το φορολογικό έτος 2018. Συγκεκριμένα δεν εκδόθηκαν για το φορολογικό έτος 2018 εβδομήντα επτά (77) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 10.074,60€ (συνολικής καθαρής αξίας 8.915,58€ πλέον ΦΠΑ 1.159,02€).

-Η προσφεύγουσα είχε μεταφέρει στις δηλώσεις Φ.Π.Α. σύνολο φορολογητέων εκροών 45.447,94€ με φόρο εκροών 5.908,23€, ενώ στα βιβλία είχε καταχωρήσει ποσό 46.718,74€ με φόρο εκροών 6.074,11€, ήτοι διαφορά 1.270,80€ ως προς τις φορολογητέες εκροές και 165,88€ ως προς το φόρο εκροών.

Ο έλεγχος για κάθε φορολογικό έτος ως προς το εισόδημα προσαύξησε τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας με τα ως άνω ποσά και ως προς το Φ.Π.Α. προσαύξησε την αξία των φορολογητέων εκροών και του φόρου εκροών με τα ως άνω ποσά.

Ως προς τις δαπάνες-αγορές (φορολογία εισοδήματος)

- Από τον έλεγχο των εξόδων ως προς τη φορολογία εισοδήματος δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση ορισμένες από τις δαπάνες που είχαν εκπεστεί από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2018. Ειδικότερα, δεν αναγνωρίστηκαν ως εκπιπτόμενες δαπάνες για το φορολογικό έτος 2018 ποσό 19.566,40.

Ως προς τις εισροές (ΦΠΑ)

Από τον έλεγχο των εξόδων ως προς το Φ.Π.Α. μειώθηκε το ποσό φόρου εισροών του φορολογικού έτους 2018. Ειδικότερα, μειώθηκε για το φορολογικό έτος 2018 με το ποσό των 3.225,26€. Στο εν λόγω ποσό (3.225,26€) έχει συμπεριληφθεί και φόρος εισροών ποσού 476,42€ που αφορά σε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις (booking), που δεν είχαν δηλωθεί και στις εκροές όπως προβλέπεται για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές.

Ως προς τον Κ.Φ.Δ. 4174/2013

Μη έκδοση ενενήντα πέντε (95) φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. καθαρής αξίας 16.331,22€ πλέον Φ.Π.Α. 2.123,05€ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12, 14 των Ε.Λ.Π. και του άρθρου 13 παρ.1 του Κ.Φ.Δ.. Η παράβαση αυτή επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58Α παρ.1 του ν.4174/2013 ήτοι το εκατό τοις εκατό (100%) λόγω 1^{ης} υποτροπής επί του Φ.Π.Α. που προκύπτει από τα μη εκδοθέντα στοιχεία.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς για τις διαφορές που καταλογίστηκαν από τον έλεγχο:

- 1) Τα υπ' αρ./2018 και/2018 τιμολόγια του αφορούν δαπάνες και όχι πάγια. Επιπλέον αν δεν γίνει δεκτός ο εν λόγω ισχυρισμός τότε θα πρέπει να της αναγνωριστεί έκπτωση 5% επί του ακαθαρίστου εισοδήματος της.
- 2) Λόγω δωρεάν παραχώρησης δικαιούται έκπτωση 5% επί του ακαθαρίστου εισοδήματος της και συνεπώς λανθασμένα δεν αναγνωρίστηκε ως εκπιπτόμενη δαπάνη το ποσό των 1.055,34€ το έτος 2018.
- 3) Πρέπει να αναγνωριστεί ως εκπιπτόμενη δαπάνη για το 2018 το ποσό των 832,17€ καθώς σύμφωνα με την πλατφόρμα του Εργάνη προσέλαβε την θυγατέρα της ως εργαζόμενη.
- 4) Λανθασμένα δεν αναγνωρίστηκε ως εκπιπτόμενη δαπάνη το ποσό των 7.000,00€, καθώς αφορά μίσθωμα προς τον σύζυγο της, ο οποίος τυγχάνει κύριος των ενοικιαζόμενων δωματίων που η προσφεύγουσα εκμεταλλεύεται. Επιπλέον ισχυρίζεται ότι εκ παραδρομής έχει δηλωθεί στο Ε2 δωρεάν παραχώρηση και ότι δεν είναι απαραίτητη η κατάρτιση μισθωτηρίου μεταξύ της ίδιας και του συζύγου της.

- 5) Στις με αρ. πρωτ./2020 απόψεις της ήταν σαφής και συγκεκριμένη σε όσα έθιξε και αιτιολόγησε σε αυτές αναφορικά με τις πιστώσεις των τραπεζικών λογαριασμών που κρίθηκαν από τον έλεγχο ως πρωτογενείς καταθέσεις.
- 6) Λόγω δωρεάν παραχώρησης δικαιούται έκπτωση 5% επί του ακαθαρίστου εισοδήματος της και συνεπώς πρέπει να προστεθεί στις εκροές του 2018 ο αναλογούν Φ.Π.Α. ποσού 253,28€.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του.»

Επειδή σύμφωνα με την παρ.1 και 2 του άρθρου 2 της ΠΟΛ 1064/2017 διευκρινίζεται ότι:

«1. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης. Η εν λόγω προθεσμία αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Ειδικά για τους κατοίκους εξωτερικού η σχετική προθεσμία ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες (άρ. 63 παρ. 1 εδ. γ', δ', ε' Κ.Φ.Δ.).

2. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του, να περιέχει τα ακριβή του στοιχεία, την προσβαλλόμενη πράξη, τη διεύθυνση στην οποία θα συντελούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τη διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου. Σε κάθε περίπτωση μεταβολής των στοιχείων επικοινωνίας που επήλθε μετά την υποβολή του αιτήματος της ενδικοφανούς προσφυγής, ο υπόχρεος οφείλει να γνωστοποιεί εγγράφως αυτά στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, διαφορετικά οι κοινοποιήσεις γίνονται νομίμως βάσει των αρχικά δηλωθέντων στοιχείων.»

Επειδή στην έννοια «οποιασδήποτε πράξης» του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ. που έχει εκδοθεί σε βάρος του υπόχρεου, εντάσσονται οι εκτελεστές διοικητικές πράξεις, ήτοι πράξεις προσδιορισμού κύριου ή πρόσθετου φόρου, προστίμου, προσαυξήσεων, ή και τελών ή πράξη επιβολής οποιασδήποτε κυρώσεως για παράβαση της φορολογικής εν γένει νομοθεσίας που έχει εκδοθεί σε βάρος του ακόμα και η απόρριψη εν όλω ή εν μέρει συγκεκριμένου αιτήματός του από τη Φορολογική Αρχή που αναφέρεται σε φορολογική διαφορά.

Επειδή οι από 27-07-2020 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Σύρου προσβάλλονται απαραδέκτως, καθόσον σύμφωνα με τις προρρηθείσες διατάξεις, δεν συνιστούν πράξεις, αλλά αποτελούν έγγραφα πληροφοριακού χαρακτήρα, βάσει των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου. Συνεπώς, δεν έχουν εκτελεστικό χαρακτήρα, δεν παράγουν έννομα αποτελέσματα και δεν δύναται να προσβληθούν.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:
«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.....»

Επειδή ακολούθως με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 όπως ίσχυαν κατά τα κρινόμενα έτη, 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 συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,*
- 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 ως άνω νόμου, ορίζεται ότι :*«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:*

[...] β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,

[...] ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών. [...]»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ως άνω νόμου, ορίζεται ότι: *«Το ποσό της φορολογικής απόσβεσης δεν δύναται να υπερβεί το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής, καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος. Εάν η αποσβέσιμη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης είναι μικρότερη από χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, το εν λόγω στοιχείο μπορεί να αποσβεστεί εξ ολοκλήρου μέσα στο φορολογικό έτος που αποκτήθηκε το περιουσιακό στοιχείο[...].»*

Επειδή με την ΠΟΛ.1113/2.6.2015 εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες.

Ειδικότερα:

α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει, β) με τις διατάξεις του άρθρου 22Α , το οποίο προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 22 του ν.4223/2013, ορίζεται ο τρόπος έκπτωσης των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις, και γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.[...]

2.Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της (ΣτΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, ΣτΕ 1729/2013, ΣτΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).....».

Επειδή με την ΠΟΛ. 1216/2-6-2014 παρέχονται οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013. Ειδικότερα ορίζεται ότι: «1. Με τις

διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 καθορίζονται οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι **αγορές** πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, **παγίων** κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου. [...]

12. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 72 του Ν.4172/2013, όπως ισχύει, για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν 2859/2000, ορίζονται τα ακόλουθα:

Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

«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.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

.....

4. Δεν παρέχεται Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:

α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων,
β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινοπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων.

γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,

δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,

ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής

χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά.

Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν 2859/2000, ορίζονται τα ακόλουθα:

«Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

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 σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν.[...]

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 33 του Ν 2859/2000, ορίζονται τα ακόλουθα:

«1. Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται με βάση τις υποβαλλόμενες δηλώσεις ΦΠΑ, υπόκειται σε τελικό διακανονισμό σύμφωνα με τα συνολικά στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον:[...]

2.Ειδικά για τα αγαθά επένδυσης, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους.[...]

4.Ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται:

α) Τα ενσώματα αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων. [...]

Φορολογία Εισοδήματος 2018

Ως προς τους ισχυρισμούς 1-5

Επειδή ως προς το φορολογικό έτος 2018 δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τα παρακάτω:

ΠΙΝΑΚΑΣ 1

Α/Α	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ/ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ
1	/2018	.....	279,88
2	/2018	.....	200,00

3	/2018	.....	20,32
4	/2018	.....	61,35
5	/2018	.....	4.949,50
6	/2018	.....	80,29
7	/2018	.....	4.887,26
8	/2018	.....	200,29
9	/2018	.....	79,84
10	/2018	.....	140,00
11	/2018	.....	62,00
12	/2018	.....	773,50
Μερικό Σύνολο			
11.734,23			
13	Πλέον παροχές σε εργαζομένους ποσού		832,17
14	Πλέον Μισθώματα		7.000,00
Σύνολο			
19.566,40			

Επειδή ως προς τα παραστατικά με α/α 1-8, τα οποία ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ως εκπιπτόμενη επιχειρηματική δαπάνη διότι δεν καταχωρήθηκαν ως πάγια στην κατάσταση παγίων της επιχείρησης και δεν διενεργήθηκαν αποσβέσεις σύμφωνα με το άρθρο 24 του ν.4172/2013, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι:

«Αναφορικά με το ποσό των 10.678,89€ πλέον ΦΠΑ 2.562,93€ το οποίο δεν αναγνωρίστηκε ως εκπιπτόμενη δαπάνη λεκτέα είναι τα κάτωθι:

Τα υπ' αριθ./2018 και/2018 τιμολόγια με εκδότη τον και ποσά 4.949,50€ πλέον ΦΠΑ 1.187,88€ και 4.887,26€ πλέον ΦΠΑ 1.172,94€ αντίστοιχα, όπως δέχεται και ο έλεγχος εξοφλήθηκαν με την χρήση τραπεζικού λογαριασμού (ιδέτε το από 30/11/2018 αποδεικτικό μεταφοράς ποσού προς στην - ποσού 11.259,77€ συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ (2.179,32€) που έγινε από οικείους μου και συγκεκριμένα από κοινό λογαριασμό του συζύγου με τη νύφη μου). Παρόλα αυτά ο έλεγχος δεν τα αναγνώρισε ως εκπιπτόμενες δαπάνες διότι δεν καταχωρήθηκαν ως πάγια αλλά ως δαπάνες. Επικουρικά δεν αναγνώρισε ούτε το ποσό των 1.055,34€ ως εκπιπτόμενη δαπάνη.

Το παραπάνω συμπέρασμα του ελέγχου είναι εσφαλμένο. Καταρχάς από το ανωτέρω αποδεικτικό αυτό φαίνεται ότι τα δυο ως άνω παραστατικά τα οποία μάλιστα είναι άνω των 500€, εξοφλήθηκαν με την ίδια καταβολή και τα δυο, με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και συνεπώς εκπίπτει η επιχειρηματική δαπάνη σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν.4172/2013. Αποδεικνύεται δηλαδή ότι καταβλήθηκε από εμένα το ανωτέρω ποσό και πρέπει να αφαιρεθεί από το καθαρό μου εισόδημα καθώς είναι εισόδημα που καταβλήθηκε και δεν διασώζεται. Αναφορικά με την εσφαλμένη, όπως ισχυρίζεται ο έλεγχος, δήλωση τους ως δαπάνες αντί για

πάγια επάγομαι τα ακόλουθα: όπως προκύπτει από τα σώματα των τιμολογίων πρόκειται για δαπάνες και όχι για πάγια έξοδα που χρήζουν απόσβεσης. Επικουρικά και στην αδόκητη περίπτωση που δεν αναγνωριστούν ως δαπάνες θα πρέπει να μου αναγνωριστεί έκπτωση 5% επί του ακαθαρίστου εισοδήματός μου ως δαπάνη».

Επειδή στο παράρτημα Α του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ως βελτίωση παγίου μια δαπάνη με σκοπό την επέκταση της ωφέλιμης οικονομικής ζωής ενός παγίου ή/και τη βελτίωση της επίδοσής του, σε σχέση με την κατάσταση του παγίου κατά την αρχική του αναγνώριση.

Επειδή στην παρ. 18.1 της Λογιστικής Οδηγίας των Ε.Λ.Π. αναφέρεται:

«18.1.2 Κατά την αρχική αναγνώριση, τα πάγια στοιχεία επιμετρούνται στο κόστος κτήσης. Το κόστος κτήσης περιλαμβάνει κάθε δαπάνη που απαιτείται για να περιέλθει ένα περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα κατάσταση ή θέση ή επιδιωκόμενη χρήση. Δηλαδή, περιλαμβάνει το σύνολο των ταμειακών διαθεσίμων ή ταμειακών ισοδύναμων ή την εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που δίνεται κατά το χρόνο απόκτησης ή κατασκευής, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο νόμο....

18.1.7 Οι δαπάνες συντήρησης και επισκευής μπορεί να αντιμετωπίζονται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο με βάση τα πραγματικά περιστατικά λαμβάνοντας υπόψη τους σχετικούς εννοιολογικούς ορισμούς. Ιδιαίτερα λαμβάνεται υπόψη το χρονικό διάστημα για το οποίο η τεχνική παρέμβαση έχει επιπτώσεις στη λειτουργία του παγίου (ωφέλιμη οικονομική ζωή), η σημαντικότητα του ποσού και η ανακτησιμότητα της δαπάνης.

Όταν δεν πληρούνται οι σχετικές εννοιολογικές προϋποθέσεις, η σχετική δαπάνη αντιμετωπίζεται ως έξοδο...

18.1.12 Μεταγενέστερα της αρχικής τους αναγνώρισης, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία (ενσώματα, βιολογικά, και άυλα - ιδιόκτητα ή μισθωμένα με χρηματοδοτική μίσθωση), δηλαδή σε κάθε ημερομηνία που συντάσσονται χρηματοοικονομικές καταστάσεις, επιμετρώνται στο αρχικό κόστος κτήσης, πλέον των δαπανών βελτίωσης, πλέον των δαπανών επισκευής και συντήρησης (μόνο εφόσον πληρούν τον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου), και αφαιρουμένων των προσαρμογών αξίας (αποσβέσεις και απομειώσεις)».

Επειδή από την περιγραφή των αγαθών των προσκομισθέντων τιμολογίων προκύπτει η αγορά υλικών όπως πλακάκια αλλά και ειδών υγιεινής καθώς και εξοπλισμός λειτουργίας αυτών.

Επειδή η μεγάλη ποσότητα και το είδος των αυτών παραπέμπει σε επεκτάσεις, προσθήκες και βελτιώσεις που προσαυξάνουν την αξία κτήσεως των παγίων περιουσιακών στοιχείων. **Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Επειδή ως προς τα παραστατικά με α/α 9-12, τα οποία αφορούν αγορές παγίων (TV, φουρνάκι, θερμοσίφωνας) η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δικαιούται λόγω της δωρεάν

παραχώρησης έκπτωση 5% επί του ακαθάριστου εισοδήματος της για δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης, ή άλλες πάγιες και λειτουργικές δαπάνες του ίδιου του ακινήτου. Για το λόγο αυτό ισχυρίζεται ότι πρέπει να αναγνωριστεί ως εκπιπτόμενη δαπάνη το ποσό των 1.055,34€ καθώς το ποσό των 1.055,34€ είναι μικρότερο του 5% των ακαθαρίστων εσόδων της.

Επειδή στην από 27-07-2020 οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ αναφέρονται τα κάτωθι:

«Καταχωρήθηκαν αγορές παγίων (TV, φουρνάκι, θερμοσίφωνας) στο απλογραφικό βιβλίο ως δαπάνες και τις εξέπεσε εξ' ολοκλήρου από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης. Η ελεγχόμενη δεν καταχώρησε ως όφειλε τα πάγια στο μητρώο παγίων της επιχείρησης και δεν διενήργησε απόσβεση σύμφωνα με το άρθρο 24 του ν. 4172/2013.

Για τον λόγο αυτό ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει προς έκπτωση τις δαπάνες αυτές ούτε αναγνωρίζει δικαίωμα απόσβεσης σε αυτή ή στις επόμενες χρήσεις αφού σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 24 του ν. 4172/2013 η διενέργεια των τακτικών αποσβέσεων κατ' έτος των παγίων στοιχείων είναι υποχρεωτική και οι επιχειρήσεις που δεν διενεργούν σε κάποια διαχειριστική χρήση αποσβέσεις για κάποιο πάγιο περιουσιακό στοιχείο τους χάνουν το δικαίωμα για τη χρήση αυτή και δεν μπορεί να εκπεσθεί και στις επόμενες χρήσεις.»

Επειδή ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τις ανωτέρω αγορές με μόνο λόγο ότι δεν καταχωρήθηκαν στο μητρώο παγίων της επιχείρησης και δεν διενεργήθηκαν αποσβέσεις σύμφωνα με το άρθρο 24 του ν. 4172/2013 χωρίς να αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου ότι δεν τηρήθηκαν οι λοιπές προϋποθέσεις για την έκπτωση τους.

Επειδή, η αποσβέσιμη αξία ενός εκάστου των ως άνω περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης της προσφεύγουσας είναι μικρότερη από χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, και επομένως τα ως άνω στοιχεία μπορεί να αποσβεστούν εξ ολοκλήρου μέσα στο φορολογικό έτος 2018 που αποκτήθηκαν.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από την επιχειρηματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας, επιτρέπεται η έκπτωση των ως άνω αγορών της, συνολικής καθαρής αξίας 1.055,34 €, την οποία ο έλεγχος απέρριψε.

Επειδή η προσφεύγουσα ως προς το ποσό των 832,17€ του Πίνακα 1 προσκόμισε στον έλεγχο αντίγραφο της πλατφόρμας ΕΡΓΑΝΗ πρόσληψης της εργαζόμενης θυγατέρας της 2018 και αιτείται την αναγνώριση του εν λόγου ποσού στις εκπιπτόμενες δαπάνες.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν.4172/2013 οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του

ν.4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. **Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Επειδή ως προς το ποσό των 7.000,00€ του πίνακα 1 που δεν αναγνωρίστηκε ως δαπάνη μισθωμάτων η προσφεύγουσα αναφέρει ότι το έτος 2018 διορθώθηκε η εκ παραδρομής εσφαλμένη δηλούμενη δωρεάν παραχώρηση ακινήτου από τον σύζυγό της σε μίσθωση. Επιπρόσθετα, ισχυρίζεται ότι το ακίνητο ιδιοκτησίας του συζύγου της, το λειτουργούσε ως ενοικιαζόμενα δωμάτια και ήταν μισθωμένο από τη δεκαετία του 1980. Όταν συνταξιοδοτήθηκε ο λογιστής της εκ παραδρομής δηλώθηκε ως δωρεάν παραχώρηση και όταν το αντιλήφθηκε κατά τη διάρκεια του ελέγχου το διόρθωσε, κατέβαλε το ποσό των 7.000,00€ ως μίσθωμα το οποίο δήλωσαν και οι δυο σύζυγοι, συνεπώς ο σύζυγος της φορολογήθηκε για το ποσό αυτό παρόλο που εκ παραδρομής δεν διορθώθηκε αντίστοιχα στο Ε2 η δωρεάν παραχώρηση σε μίσθωση. Επιπλέον, ισχυρίζεται ότι δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα το μίσθωμα επειδή δεν είχε μισθωτήριο και επικαλείται τον Αστικό Κώδικα προς επίρρωση του ισχυρισμού της ότι δεν απαιτείται να συνταχθεί έγγραφο. Σε περίπτωση που δεν γίνει αποδεκτός ο ανωτέρω ισχυρισμός, δηλαδή ως δαπάνη από μίσθωση, αναφέρει ότι πρέπει να αναγνωριστεί ως δαπάνη που εκπίπτει επειδή δικαιούται λόγω της δωρεάν παραχώρησης έκπτωση 5% επί του ακαθαρίστου εισοδήματος της για το έτος 2018 για δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης, ή άλλες πάγιες και λειτουργικές δαπάνες του ακινήτου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 4172/2013, ορίζονται τα ακόλουθα:

1. Ο όρος «*εισόδημα από ακίνητη περιουσία*» σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων. Ειδικότερα το εισόδημα αυτό προκύπτει από:

α) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης γης ή ακινήτων συμπεριλαμβανομένων των κτιρίων, κατασκευών και κάθε είδους εγκαταστάσεων και εξοπλισμού τους.

[...]2. 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.

[...]3. Οι ακόλουθες δαπάνες εκπίπτουν με τις παρακάτω προϋποθέσεις:

α) Αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών είναι φυσικό πρόσωπο εκπίπτει ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) για δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης ή άλλες πάγιες και λειτουργικές δαπάνες του ακινήτου.»

Επειδή στην έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Σύρου αναφέρεται ότι: «Ορθώς δηλώθηκε το ποσό των 7.000,00€ από τον ιδιοκτήτη και σύζυγο της ελεγχόμενης ως εισόδημα από δωρεάν παραχώρηση, αλλά η ελεγχόμενη **δεν κατέβαλε μισθώματα** και δεν μπορεί να εκπέσει το ποσό αυτό. Άλλωστε δεν υπάρχει μισθωτήριο».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 39 του ν. 4172/2013 στην δωρεάν παραχώρηση ο παραχωρών αν είναι φυσικό πρόσωπο **εκπίπτει πέντε τοις εκατό (5%) για δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης άλλες πάγιες και λειτουργικές δαπάνες του ακινήτου.**

Συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ως προς τη δαπάνη των 7.000,00€ απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι σύμφωνα με τις με αρ. πρωτ./2020 απόψεις τις ήταν σαφής και συγκεκριμένη σε όσα έθιξε και αιτιολόγησε σε αυτές αναφορικά με τις πιστώσεις των τραπεζικών λογαριασμών που κρίθηκαν από τον έλεγχο ως πρωτογενείς καταθέσεις.

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία τους φακέλους της υπόθεσης ο έλεγχος εξέτασε τις απόψεις της προσφεύγουσας αναφορικά με τις πιστώσεις των τραπεζικών λογαριασμών και σε ορισμένες περιπτώσεις τις αποδέχτηκε.

Επειδή στην έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι: «Η ελεγχόμενη γενικολογεί και απαντά αόριστα ότι πιθανόν να αφορούν αφορολόγητα εισοδήματα ή αφορούν απλές μεταφορές μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών. Σε κάθε περίπτωση όφειλε να προσδιορίσει ποια είναι αυτά τα ποσά που μεταφέρονται και από πού προέρχονται. Δεν απέστειλε κανένα απολύτως στοιχείο πέραν αυτής της μνημόνευσης. Ο έλεγχος είχε αποστείλει την υπ' αρ./2020 πρόσκληση αιτιολόγησης των πρωτογενών καταθέσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς της ελεγχόμενης και η ελεγχόμενη απάντησε με το υπ' αρ./2020 υπόμνημά της. Όπως διαπιστώνεται από την κατάσταση των (77) εβδομήντα επτά πρωτογενών καταθέσεων (σελ. 4 — 8) είναι επώνυμες καταθέσεις και πολλές εξ αυτών περιγράφουν τον λόγο της κατάθεσης. Ο έλεγχος διαπίστωσε με βεβαιότητα ότι οι (77) εβδομήντα επτά πρωτογενείς καταθέσεις αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητα της ελεγχόμενης για τις οποίες δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία.»

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Φ.Π.Α. 2018

Ως προς τον ισχυρισμό 5

Επειδή ως προς το φορολογικό έτος 2018 αφαιρέθηκαν από το σύνολο των φορολογητέων εισροών το ποσό των 14.343,66€ και από το σύνολο του φόρου εισροών το ποσό των 3.039,35€. Αναλυτικότερα:

Πίνακας 2

A/A	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ/ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
1	/2018	.....	279,88	67,17
2	/2018	.....	200,00	48,00
3	/2018	.....	20,32	4,88
4	/2018	.....	61,35	14,72
5	/2018	.....	4.949,50	1.187,88
6	/2018	.....	80,29	19,27
7	/2018	.....	4.887,26	1.172,94
8	/2018	.....	200,29	48,07
Μερικό Σύνολο			10.678,89	2.562,93
9	Δηλώθηκαν μόνο στις εισροές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις(booking)		3.664,77	476,42
Σύνολο			14.343,66	3.039,35

Επειδή ως προς τα παραστατικά του πίνακα 1 της παρούσας απόφασης με α/α 9-12 η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δικαιούται λόγω της δωρεάν παραχώρησης έκπτωσης 5% επί του ακαθαρίστου εισοδήματός της για δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης, ή άλλες πάγιες και λειτουργικές δαπάνες του ίδιου του ακινήτου. Για το λόγο αυτό πρέπει να προστεθεί στις εκροές του Φ.Π.Α. του έτους 2018 το Φ.Π.Α. των κρινόμενων τιμολογίων ποσού 253,28€ καθώς το καθαρό ποσό των τιμολογίων είναι 1.055,34€ δηλαδή μικρότερο του 5% των ακαθαρίστων εσόδων της.

Επειδή τα εν λόγω τιμολόγια είναι τιμολόγια αγορών συνεπώς και το ως άνω ποσό αφορά Φ.Π.Α εισροών και όχι εκροών. Η προσφεύγουσα στη δήλωση Φ.Π.Α. που υπέβαλλε είχε συμπεριλάβει στο φόρο εισροών το ΦΠΑ των κρινόμενων τιμολογίων. Ο έλεγχος δεν αφαίρεσε από το σύνολο των φορολογητέων εισροών το ποσό της καθαρής αξίας των εν λόγω τιμολογίων αλλά ούτε και από το σύνολο του φόρου εισροών το ποσό του αναλογούν Φ.Π.Α. **Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Επειδή ως προς τα παραστατικά με α/α 1-8 του πίνακα 2 που αφορούν αγορές υλικών (κυρίως πλακάκια αλλά και ειδών υγιεινής καθώς και εξοπλισμός λειτουργίας αυτών) που ενσωματώνονται στο κτίριο που στεγάζει την επιχείρηση και είναι ιδιοκτησίας του συζύγου της προσφεύγουσας, δίχως να καλύπτεται από μισθωτική σχέση. Αυτές οι δαπάνες αφορούν είτε βελτιώσεις (οι οποίες αυξάνουν τον χρόνο της ωφέλιμης ζωής του, είτε την αύξηση της παραγωγικότητας του, είτε τη μείωση του κόστους λειτουργίας του ή τη βελτίωση των συνθηκών χρησιμοποίησης του) είτε επεκτάσεις υπάρχοντος κτίσματος(οι οποίες αυξάνουν τον όγκο, το μέγεθος ή την ωφελιμότητά του). **Συνεπώς σύμφωνα με τα οριζόμενα**

στο άρθρο 33 παρ.2 και 4 ο έλεγχος ορθά αφαίρεσε από τις φορολογητέες εισροές και το φόρο εισροών το ποσό των 10.678,89€ και 2.562,93€ αντίστοιχα.

Φορολογία εισοδήματος – Ακαθάριστα έσοδα και Φ.Π.Α. – Φορολογητέες Εκροές και Φόρος Εκρών φορολογικού έτους 2018

Επειδή ο έλεγχος ορθά προσαύξησε τα ακαθάριστα έσοδα, τις φορολογητέες εκροές και των φόρο εκρών της προσφεύγουσας κατόπιν αντιπαραβολής:

α) των καταστάσεων κρατήσεων μέσω booking και των εκδοθέντων Α.Π.Υ.

β) των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων με τις τραπεζικές καταθέσεις των πελατών στην προσφεύγουσα επιχείρηση, λαμβάνοντας υπόψη το υπόμνημα αιτιολόγησης των πρωτογενών καταθέσεων.

Γ) δηλώσεων και βιβλίων

Κ.Φ.Δ. 2018

Επειδή ο έλεγχος ορθά καταλόγισε πρόστιμο του άρθρου 58Α του ν.4174/2013 λόγω μη έκδοσης ή ανακριβής έκδοση αποδείξεων παροχής υπηρεσιών για παρασχεθείσες υπηρεσίες διαμονής κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12, και 14 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 13 παρ.1 του 4174/2013 (Κ.Φ.Δ).

Συνεπώς σύμφωνα με τα ανωτέρω αποδεχόμαστε πλήρως το πόρισμα του ελέγχου ως προς τη φορολογία ΦΠΑ και ΚΦΔ. Ως προς τη φορολογία εισοδήματος δεχόμαστε το πόρισμα του ελέγχου πλην ορισμένων δαπανών/αγορών των οποίων η αξία δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. Συνεπώς ως προς τη φορολογία εισοδήματος το αποτέλεσμα προσδιορίζεται ως εξής:

ΧΡΗΣΗ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΑΞΙΑ	ΔΑΠΑΝΕΣ	ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΩΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ
2018	46.718,74	16.331,22	35.937,83	18.511,06	45.623,19

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με αριθμό πρωτοκόλλου/30-09-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της του, ΑΦΜ, και συγκεκριμένα

1) την τροποποίηση της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018, ως προς την έκπτωση ποσού 1.055,34€ κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από την

επιχειρηματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας, τα οποία αφορούν την καθαρή αξία από την δαπάνη που πραγματοποίησε για την αγορά παγίων, για τις ανάγκες της επιχείρησής της τη χρήση 2018.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ (Α)	ΕΛΕΓΧΟΥ(Β)	ΔΕΔ(Γ)	ΔΙΑΦΟΡΑ(Γ-Α)
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	29.754,88	29.754,88	29.754,88	
	της συζύγου	10.780,91	46.678,53	45.623,19	34.842,28
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό				11.158,64
	Χρεωστικό ποσό	6.091,33	17.724,87	17.249,97	
Προκαταβολή φόρου		2.371,80	2.371,80	2.371,80	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		540,00	540,00	540,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		108,00	108,00	108,00	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			5.816,77	5.579,32	5.579,32
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		663,74	2.490,63	2.411,48	1.747,74
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	10.424,87	29.702,07	28.910,57	18.485,70
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

2) Την απόρριψη αυτής, ως προς τους λοιπούς λόγους της προσφεύγουσας και την επικύρωση των: α) υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικού έτους 2018 και β) υπ' αριθμ./2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α παρ.1 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ

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

Φορολογία εισοδήματος

Η υπ' αριθ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	2018
Διαφορά φόρου εισοδήματος	11.158,64
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	5.579,32
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.747,74
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	18.485,70

Φ.Π.Α.

Η υπ' αριθ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ(Α)	ΕΛΕΓΧΟΥ(Β)	ΔΕΔ(Γ)	ΔΙΑΦΟΡΑ(Γ-Α)
Αξία φορολογητέων εκροών	45.447,94	63.049,96	63.049,96	17.602,02

Αξία φορολογητέων εισροών	21.906,35	7.562,69	7.562,69	14.343,66
Φόρος εκροών	5.908,23	8.196,49	8.196,49	2.288,26
Υπόλοιπο φόρου εισροών	8.416,04	5.190,78	5.190,78	3.225,26
Πιστωτικό υπόλοιπο	2.507,81			2.507,81
Χρεωστικό υπόλοιπο		3.005,71	3.005,71	3.005,71
Πρόστιμα άρθρου 58/58 ^Α Κ.Φ.Δ.		441,34	441,34	441,34
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή		3.447,05	3.447,05	3.447,05
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση για επιστροφή	2.507,81		2.507,81
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

Κ.Φ.Δ.

Η υπ' αριθ./2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ.1 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2018.

Πρόστιμο	2.123,05
----------	----------

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.