



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27/01/2022

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 206

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).

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 29/09/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της κοινωνίας αστικού δικαίου «..... - -», ΑΦΜ, με έδρα στη ΘΕΣΗ Τ.Κ. -, κατά της με αρ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών.

5. Την ως άνω πράξη της οποίας ζητείται την ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών.

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

Επί της από **29-09-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της κοινωνίας αστικού δικαίου «..... - -», **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:

Με την υπ' αριθ. /2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, προσδιορίστηκε διαφορά πιστωτικού υπολοίπου ύψους 30.550,71€, επιβλήθηκε πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας / μη δήλωσης ύψους 15.275,36€ (30.550,71€ X 50%) και το ποσό φόρου προς επιστροφή μειώθηκε από το ποσό των 36.668,67€ στο ποσό των 6.117,96€.

Σύντομο Ιστορικό

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 22-06-2021 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.4172/2013). Με τη με αριθμό /2020 εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα για την επιστροφή φόρου εισοδήματος ποσού 40.701,80€ που προέκυψε από την εκκαθάριση της με αριθμό /2020 υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019. Μετά την κοινοποίηση της εντολής μερικού ελέγχου υποβλήθηκε η με αριθμό /2021 Τροποποιητική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων (έντυπο Ν) και η συνυποβαλλόμενη με αυτή, με αριθμό, τροποποιητική κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (έντυπο Ε3) για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2019 - 31/12/2019. Με την εν λόγω τροποποιητική δήλωση μειώθηκε το ποσό των χρεωστικών τόκων κατά 16.804,69€, ήτοι από 61.496,57€ σε 44.691,88€. Η διαφορά του ποσού φόρου που προέκυψε από την τροποποιητική δήλωση ήταν 4.033,13€. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα: α) δαπάνες μισθοδοσίας ποσού 17.220,87€, β) τέλη παρεπιδημούντων ετών 2013-2018 ποσού 8.625,96€, γ) δαπάνες οι οποίες έπρεπε να καταχωρηθούν στα πάγια ποσού 59.993,51€, δ) χρεωστικοί τόκοι ποσού 41.454,28€. Σύμφωνα με τις ως άνω λογιστικές διαφορές που προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο προσαυξήθηκαν τα κέρδη της χρήσης 2019 από το ποσό των 20.501,07€ στο ποσό των 147.795,69€, προσαυξήθηκε ο φόρος που αναλογεί στα κέρδη από το ποσό των 4.920,26€ στο ποσό των 35.470,97€, ήτοι διαφορά φόρου 30.550,71€ και το ποσό που απέμεινε προς επιστροφή περιορίστηκε στο ποσό των 6.117,96€. Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων συντάχθηκαν και εκδόθηκαν αντίστοιχα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 ο με αριθ. /2021 προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 και το με αριθμ. /2021 σημείωμα διαπιστώσεων αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου στο οποίο αναφέρθηκαν αναλυτικά οι διαπιστώσεις του ελέγχου καθώς και το δικαίωμα της προσφεύγουσας να υποβάλλει τις απόψεις της, εντός είκοσι ημερών από τη επόμενη της επίδοσης του σημειώματος. Μέχρι την ημερομηνία σύνταξης της από 22-06-2021 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας

εισοδήματος (Ν. 4172/2013) δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο απόψεις- αντιρρήσεις επί των διαπιστώσεων του ελέγχου.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- 1) Παράνομη η μη αναγνώριση προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της δαπανών που αφορούν παροχές σε εργαζομένους της.
- 2) Παράνομη η μη αναγνώριση προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της τέλη παρεπιδημούντων ετών 2013-2018.
- 3) Παράνομη η μη αναγνώριση προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της δαπάνες για τις οποίες ο έλεγχος έκρινε ότι έπρεπε να καταχωρηθούν στα πάγια.
- 4) Παράνομη η μη αναγνώριση προς έκπτωση δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα χρεωστικών τόκων και συναφών εξόδων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 «**Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες**» του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «**Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες**» του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) 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 σύμφωνα με την ΠΟΛ 1061/2017 με Θέμα: «Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 72 του ν.4446/2016 που αφορούν στην έκπτωση δαπανών μισθοδοσίας με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών»:

«Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν.4446/2016 (ΦΕΚ 240 Α') και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:
1. Με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν.4446/2016 προστίθεται νέα περίπτωση ιδ' στον

κατάλογο των μη εκπιπόμενων επιχειρηματικών δαπανών του άρθρου 23 του ν.4172/2013. Συγκεκριμένα, τίθεται περιορισμός στην έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, ανεξαρτήτως ποσού, όταν η τμηματική ή ολική εξόφληση αυτών δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

2. Ως «ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής», για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται κάθε μέσο πληρωμής, κατά την έννοια της περ. ιδ' του άρθρου 62 του νόμου αυτού, που απαιτεί τη μεσολάβηση ενός τηλεπικοινωνιακού ή ηλεκτρονικού δικτύου, όπως π.χ. η μεταφορά χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών («e-banking»), καρτών, το «ηλεκτρονικό πορτοφόλι», κ.λπ., ενώ η έννοια του «παρόχου υπηρεσιών πληρωμών» ορίζεται με τις διατάξεις της περ. δ' του άρθρου 62 του ν.4446/2016 και είναι ευρύτερη από αυτή της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν.3862/2010. Επομένως, στους παρόχους υπηρεσιών πληρωμών περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα πιστωτικά ιδρύματα, τα γραφεία ταχυδρομικών επιταγών και τα ιδρύματα πληρωμών, ανεξάρτητα αν έχουν την έδρα τους στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή (Ε.Ε., τρίτες χώρες).

3. Κατόπιν των ανωτέρω, πέραν της μεταφοράς χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών και της χρήσης χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών, ως κατάλληλα μέσα πληρωμής για την έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης νοούνται ενδεικτικά και τα ακόλουθα:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του μισθωτού, έστω και αν υπάρχουν περισσότεροι συνδικαιούχοι, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων,
- Η χρήση τραπεζικής επιταγής,
- Η έκδοση επιταγής σε διαταγή του μισθωτού.

4. Κατά ρητή διατύπωση των σχετικών διατάξεων, σε περίπτωση που μέρος των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης δεν εξοφληθεί με κάποιο από τα μέσα που παρατίθενται πιο πάνω, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση το σύνολο της δαπάνης. Εξαιρέση αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία μέρος του μισθού παρακρατείται από τον εργοδότη με σκοπό την εξόφληση υποχρεώσεων του (π.χ. δάνειο που του έχει χορηγήσει ο εργοδότης) ή την εκτέλεση κατάσχεσης απαίτησης εις χείρας τρίτου (π.χ. οφειλές του εργαζόμενου προς το Δημόσιο), οπότε η σχετική δαπάνη εκπίπτει στο σύνολό της όταν το εναπομείναν ποσό έχει εξοφληθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

5

6. Δεδομένου ότι οι εν λόγω διατάξεις ρυθμίζουν ζήτημα έκπτωσης δαπανών, η εφαρμογή τους καταλαμβάνει τις δαπάνες εκείνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης μετά τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης (22.12.2016) και επομένως, εφαρμόζονται για δαπάνες μισθοδοσίας του μηνός Ιανουαρίου 2017 και μετά. Εξαιρετικά, για τις αμοιβές που αφορούν τον μήνα Ιανουάριο 2017 και λόγω της πρώτης εφαρμογής των υπόψη διατάξεων, τυχόν προκαταβολές που έχουν καταβληθεί πριν τη δημοσίευση του νόμου θα αναγνωρίζονται προς έκπτωση ανεξαρτήτως του τρόπου εξόφλησής τους. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 «Φορολογικές Αποσβέσεις» του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

«1. Κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από:

α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β', ...

...

4. Κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου και του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος αποσβένονται, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

...

5. Ο υπολογισμός των φορολογικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός, γίνεται σε ετήσια βάση και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων.

6. Η φορολογική απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο κατ' αναλογία με τους συντελεστές της παραγράφου 4.

7. 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. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι:

«... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 «Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία» του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι:

«1. Ενσώματα, βιολογικά και άυλα πάγια στοιχεία. Τα στοιχεία αυτά αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης και μεταγενέστερα επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος κτήσεως.

Ειδικότερα, στα πάγια περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων:

α) ...

β) Οι δαπάνες βελτίωσης παγίων.

γ) Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης, μόνο όταν εμπίπτουν στον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου. Σε κάθε άλλη περίπτωση, οι σχετικές δαπάνες αναγνωρίζονται ως έξοδο, σύμφωνα με το άρθρο 25. ...

2. ...

3. Προσαρμογή αξιών

α) Αποσβέσεις

α.1) Η αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκειται σε απόσβεση. Η απόσβεση αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για τη χρήση για την οποία προορίζεται και υπολογίζεται με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. ...

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 τις διατάξεις του άρθρου 62 «Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή τόκων και προστίμων» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

« ... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία. ...»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.6 του άρθρου 63 «Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή» του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» 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 τη έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημείλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Ως προς τον 1^ο Ισχυρισμό

Επειδή ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας δαπάνες που αφορούν σε παροχές εργαζομένων της ύψους 17.220,87€.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η μη αναγνώριση προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της δαπανών που αφορούν παροχές σε εργαζομένους αυτής είναι παράνομη. Ειδικότερα, ισχυρίζεται ότι ποσό ύψους 2.382,49€ που αφορά σε δαπάνες μισθοδοσίας της εργαζόμενης καταβλήθηκε σε τραπεζικό λογαριασμό και συνεπώς λανθασμένα δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

Επειδή, σύμφωνα με τη με ημερομηνία θεώρησης 22-06-2021 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.4172/2013) προκύπτει ότι στον επικαλούμενο από τη προσφεύγουσα τραπεζικό λογαριασμό δεν είναι δικαιούχος η Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται ως αβάσιμος**.

Ως προς τον 2^ο Ισχυρισμό

Επειδή ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας τέλη παρεπιδημούντων ετών 2013-2018.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι σύμφωνα με σχετικό έγγραφο που της απεστάλη στις 22-05-2019 από το τμήμα Ταμείου της Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών του Δήμου, εδόθη η δυνατότητα με τη δημοσίευση του ν.4611/17.5.2019 (άρθρα 110 έως 117) ρύθμισης οφειλών προς τους ΟΤΑ Α΄ βαθμού για τις οφειλές προς του δήμους και τα νομικά τους πρόσωπα σε υπόχρεους, οι οφειλές των οποίων έχουν βεβαιωθεί ή θα βεβαιωθούν έως και δύο μήνες από την έναρξη ισχύος του νόμου (17.5.2019). Ανταποκρινόμενη στην εν λόγω πρόσκληση κατέβαλε το συνολικό ποσό των τελών παρεπιδημούντων ετών 2013-2018 το έτος 2019 και συνεπώς ισχυρίζεται ότι νομίμως το καταχώρησε ως έξοδο το ίδιο έτος.

Επειδή στην από με ημερομηνία θεώρησης 22-06-2021 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.4172/2013) μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι: «.....Ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της οντότητας το ανωτέρω ποσό του τέλους παρεπιδημούντων αξίας 8.625,96€, σύμφωνα με τις διατάξεις

του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 ως ισχύει, επειδή το ποσό του δημοτικού τέλους, το οποίο αφορά σε προηγούμενες χρήσεις, σε καμία περίπτωση δε συνιστά έξοδο για την επιχείρηση, διότι συγκεντρώνει τα χαρακτηριστικά του παρακρατούμενου φόρου, ο οποίος εισπράττεται, με άμεση επιβάρυνση του τελικού καταναλωτή και με υποχρέωση απόδοσής του στο δικαιούχο Δήμο». Συνεπώς ορθά δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας το τέλος παρεπιδημούντων ετών 2013-2018 και ο ισχυρισμός η προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3° Ισχυρισμό

Επειδή ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας τα παρακάτω τιμολόγια:

Α/Α	ΗΜΕΡ.ΕΓΓΡ. ΒΙΒΛ.	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ-ΠΟΣΟ
1	01/04/2019	ΤΔΑ/2019		8.337,75
2	01/04/2019	TIM/2019		13.572,00
3	08/04/2019	TIM/2019		6.719,70
4	08/04/2019	TIM/2019		6.719,70
5	08/04/2019	TIM/2019		7.948,50
6	02/05/2019	TIM/2019		10.965,86
7	02/07/2019	TIM/2019		6.000,00
		ΣΥΝΟΛΟ		59.993,51

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα ανωτέρω παραστατικά δεν αφορούν σε αγορές παγίων αλλά σε δαπάνες επισκευών - συντηρήσεων. Επιπλέον ισχυρίζεται ότι όντως έχει εξοφληθεί μόνο ένα μέρος των τιμολογίων με α/α 3 έως 7 καθώς το υπόλοιπο ποσό είναι ανεξόφλητο μέχρι και την ημερομηνία κατάθεσης της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής και συνεπώς σύμφωνα με την περίπτωση β΄ του άρθρου 23 του ν.4172/2013 δεν απαιτείται να έχουν εξοφληθεί οι εν λόγω δαπάνες για να αναγνωριστούν φορολογικά, αλλά όταν εξοφληθούν η εξόφληση αυτών να έχει γίνει με ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής. Τέλος για τα τιμολόγια με α/α 1 και 2 προβάλλει τον ισχυρισμό ότι δεν απαιτείται εργολαβικό συμφωνητικό ή κάποιο σχετικό τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών για την εκτέλεση συγκεκριμένου έργου για την αγορά υλικών, που χρησιμοποιούνται για επισκευές-συντηρήσεις.

Επειδή, οι δαπάνες των ανωτέρω παραστατικών αφορούν σε πάγια της οντότητας, ήτοι περιουσιακά στοιχεία που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν κατά τρόπο διαρκή για τους σκοπούς της οντότητας και αναμένεται να προσφέρουν **οφέλη πέραν του έτους** και ως εκ τούτου θα έπρεπε να καταχωρηθούν στα πάγια και να αποσβεστούν τμηματικώς και όχι εφάπαξ, δηλαδή να διενεργηθούν για αυτές, οι φορολογικές αποσβέσεις που προβλέπονται από τον νόμο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 του ν. 4308/14 και του άρθρου 24 παρ. 4 του ν. 4172/2013. Επιπλέον, όσον αφορά τα παραστατικά με α/α 3 έως 7 προσκομίστηκαν στον έλεγχο παραστατικά εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής για μέρος αυτών και όσον αφορά τα παραστατικά με α/α 1 και 2, που αφορούν σίδηρο – πλέγμα και σκυρόδεμα αντίστοιχα, δεν προσκομίστηκε εργολαβικό συμφωνητικό ή κάποιο σχετικό τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών για την εκτέλεση συγκεκριμένου έργου.

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 4^ο Ισχυρισμό

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η μη αναγνώριση προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα χρεωστικών τόκων και συναφών εξόδων είναι παράνομη.

Επειδή ο υπό κρίση έλεγχος με επαρκή στοιχεία, μετά από την επεξεργασία των προσκομισθέντων στοιχείων από την προσφεύγουσα, και την απαιτούμενη ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία κατ' άρθρο 64 ν. 4174/2013, στοιχειοθετεί πλήρως στη σελίδα 12 της με ημερομηνία θεώρησης 22-06-2021 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.4172/2013), την μη αναγνώριση προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα χρεωστικών τόκων και συναφών εξόδων, καθόσον χρησιμοποιεί όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα εκθέτοντας τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά. Οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 22-06-2021 οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών επί των κρινόμενων χρεωστικών τόκων και συναφών εξόδων, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 29-09-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της κοινωνίας αστικού δικαίου «..... - -», με ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αριθμ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών.

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

ΑΝΑΛΥΣΗ		(Α) ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	(Β) ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	(Γ) ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ (Γ) - (Α)
Φορολογητέα κέρδη		20.501,07	147.795,69	147.795,69	127.294,62
ή ζημιά					
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	38.355,80	7.805,09	7.805,09	30.550,71
	Χρεωστικό ποσό				
Προκαταβολή φόρου		887,13	887,13	887,13	
Τέλος επιτηδεύματος (άρθρο 31 ν.3986/2011)		800,00	800,00	800,00	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης			15.275,36	15.275,36	15.275,36

Πρόστιμο χαρτ/μου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας/μη δήλωσης					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου					
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή		15.275,36	15.275,36	15.275,36
	για επιστροφή	36.668,67	6.117,96	6.117,96	30.550,71
Αχρεωστήτως Καταβληθέντα ποσά					

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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.