



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 9/12/2022

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 3896

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604576

E-mail : ded.ath@aade.gr, a.tsironi@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) 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 Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με έδρα το, κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Ημερομηνία επίδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος/ Φορ. περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1				Εισόδημα	2016	11.020,05€
2				Εισόδημα	2017	5.878,13€
3				Εισόδημα	2018	19.308,40€
4				Φ.Π.Α.	1/1 - 31/12/2016	1.898,42€
5				Φ.Π.Α.	1/1 - 31/12/2017	855,36€
6				Φ.Π.Α.	1/1 - 31/12/2018	903,96€

της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., φορολογικών ετών 2016, 2017 και 2018, αντίστοιχα, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση καθώς και τις από οικείες εκθέσεις ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 6.395,69€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού 3.197,85€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 1.426,51€.

Με την με αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 4.046,10€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού 1.011,53€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 820,50€.

Με την με αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 11.288,58€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού 5.644,29€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 2.375,53€.

Με την με αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α., ποσού 1.861,60€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58/58Α του Κ.Φ.Δ., ποσού 36,82€.

Με την με αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α., ποσού 757,01€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58/58Α του Κ.Φ.Δ., ποσού 98,35€.

Με την με αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α., ποσού 903,96€.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Αιτία του παρόντος ελέγχου ήταν η με ημερομηνία θεώρησηςέκθεση μερικού ελέγχου ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) και του ΚΦΔ της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ. Συνεπεία της ανωτέρω έκθεσης ελέγχου εκδόθηκε η με αριθ.εντολή ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ. Ο έλεγχος κατά την διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων για τα φορολογικά έτη 2016, 2017 και 2018, αντίστοιχα, προσδιόρισε:

	2016	2017	2018
Διαφορές ως προς το καθαρό εισόδημα από ακίνητα	4.542,33€	2.923,07€	2.936,70€
Αποκρυσβείσα αξία	13.753,54€	4.310,18€	6.953,54€
Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες	2.429,89€	3.706,81€	24.943,76€
ΣΥΝΟΛΟ	20.725,76€	10.940,06€	34.834,00€

Εν συνεχεία, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ εξέδωσε το με αριθ.Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), στο οποίο η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε, καθώς και τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., φορολογικών ετών 2016, 2017 και 2018, αντίστοιχα.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω προέβη στην έκδοση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων καθώς και των από οικείων εκθέσεων ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένοι οι ισχυρισμοί του ελέγχου ως προς τον προσδιορισμό φορολογητέου εισοδήματος από ακίνητα. Συγκεκριμένα το με ΑΤΑΚ ακίνητο δεν ιδιοχρησιμοποιείται από την προσφεύγουσα για την άσκηση της επιχειρηματικής της δραστηριότητας, καθώς αποτελεί αυτόνομο και αυτοτελή βοηθητικό χώρο. Γι' αυτόν τον λόγο τον συγκεκριμένο ακίνητο κατέχει ξεχωριστών ΑΤΑΚ και δεν ηλεκτροδοτείται πλήρως και επαρκώς.

2. Η επιχείρηση της προσφεύγουσας λειτουργεί αποκλειστικά με σύστημα κρατήσεων μέσω ηλεκτρονικής πλατφόρμας booking.com. Ο έλεγχος εσφαλμένα καταλόγισε στην προσφεύγουσα αποκρυσβείσα φορολογητέα ύλη και Φ.Π.Α. επ' αυτής για τα φορολογικά έτη 2016, 2017 και 2018, αντίστοιχα, η οποία διαπιστώθηκε κατόπιν αντιπαραβολικού ελέγχου μεταξύ των πραγματοποιημένων διαμονών μέσω της κατάστασης κρατήσεων της εταιρείας booking.com, των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων και των δεδομένων των τηρούμενων βιβλίων της επιχείρησης. Συγκεκριμένα, οι εν λόγω αξίες έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης και έχουν συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., αντίστοιχα. Εξάλλου η εκτύπωση των καταστάσεων κρατήσεων της booking.com εμφανίζει μόνο ένα ονοματεπώνυμο αντισυμβαλλόμενου πελάτη, ενώ στην ηλεκτρονική κράτηση εμφανίζονται περισσότεροι και συνεπώς, το στοιχείο εσόδου εκδίδεται σε ένα από τα ονόματα των διαμενόντων πελατών, που καταβάλλει το τίμημα της διαμονής.

3. Αναφορικά με τις μη εκπιπόμενες προσωπικές δαπάνες, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι είναι μικρής αξίας και αφορούν αγορά ειδών οικιακής χρήσης, όπως απορρυπαντικά,

μικροτρόφιμα, αναψυκτικά με απώτερο σκοπό την εύρυθμη λειτουργία της επιχείρησης. Επιπλέον, αναφορικά με τις μη εκπιπτομένες δαπάνες καυσίμων, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αφορούν καύσιμα για την λειτουργία των μηχανημάτων κήπου, καθώς η επιχείρηση διαθέτει μεγάλο περιβάλλοντα χώρο, που απαιτεί καθημερινό καθαρισμό και φροντίδα.

4. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ εσφαλμένα δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας, φορολογικών ετών 2016, 2017 και 2018, πραγματικά έξοδα ποσού 629,89€, 1.906,81€ και 1.417,67€, αντίστοιχα, που αφορούν τα ακίνητα με αριθμούς παροχής ρεύματος, χαρακτηρίζοντας τα ανωτέρω ποσά ως δαπάνες ξένες προς το συμφέρον της επιχείρησης, καθώς τα ανωτέρω ακίνητα δεν ανήκουν στην προσφεύγουσα. Οι εν λόγω παροχές αφορούν ακίνητα που εκμεταλλεύεται η επιχείρηση, περιλαμβάνουν δε το όνομα του συζύγου της,, όπως επίσης περιλαμβάνουν την διεύθυνση του ακινήτου που εκμεταλλεύεται η επιχείρηση στην θέση Συνεπώς, οι εν λόγω δαπάνες δεν είναι ξένες προς το συμφέρον της επιχείρησης καθώς πρόκειται για οικογενειακή επιχείρηση, στην οποία ο σύζυγος της προσφεύγουσας συμβάλλει με σκοπό την αποτελεσματική λειτουργία της. Επιπλέον, ο έλεγχος εσφαλμένα δεν υπολόγισε κατά τον υπολογισμό των δαπανών με δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ τους λογαριασμούς ΔΕΗ αξίας ΦΠΑ 65,11€, 177,19€ και 109,33€, καθώς αποτελούν πραγματικές λειτουργικές δαπάνες της επιχείρησης.

5. Εσφαλμένα ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας αποσβέσεις, συνολικού ποσού 6.743,57€, καθώς πρόκειται για αγορές υλικών και ανταλλακτικών, όπου το κάθε εκδοθέν φορολογικό παραστατικό έχει αξία κάτω των 1.500,00€ και τα οποία αποτελούν βελτιώσεις στα ήδη υπάρχοντα πάγια στοιχεία. Συνεπώς, βάσει των διατάξεων της παρ.7 του άρθρου 24 του ν.4172/2013 ορθώς εξέπεσε το ως άνω ποσό αποσβέσεων.

6. Οι αγορές υλικών και ανταλλακτικών, φορολογικού έτους 2018, συνολικής αξίας 7.811,70€, αποτελούν λειτουργικές δαπάνες συντήρησης των ήδη υπαρχόντων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης. Οι εν λόγω αγορές αποσβέστηκαν εξ' ολοκλήρου εντός του φορολογικού έτους 2018, καθώς η αξία εκάστου φορολογικού παραστατικού έχει αξία κάτω των 1.500,00€. Συνεπώς, βάσει των διατάξεων της παρ.7 του άρθρου 24 του ν.4172/2013 ορθώς εξέπεσε το ως άνω ποσό αγορών.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 «Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν.4172/2013 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) ...

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,

γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,

...

ζ) [...] ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών.

η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου,

...

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 «Μη εκπίπτουσες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν.4446/2016 (ΦΕΚ Α' 240) προστέθηκε η παρ. ιδ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 με την οποία ορίζεται ότι: «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 τις διατάξεις του άρθρου 24 «Φορολογικές Αποσβέσεις» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «4. Κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου και του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος αποσβένονται, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

Κατηγορία ενεργητικού επιχείρησης

**Συντελεστής
φορολογικής απόσβεσης
(% ανά φορολογικό
έτος)**

Κτίρια, κατασκευές, εγκαταστάσεις, βιομηχανικές και ειδικές εγκαταστάσεις μη κτιριακές εγκαταστάσεις, αποθήκες και σταθμοί, περιλαμβανομένων των παραρτημάτων τους (και ειδικών οχημάτων φορτοεκφόρτωσης)

4%

[...]

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. 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. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να αναπροσαρμόζεται το ποσό που ορίζεται στο προηγούμενο εδάφιο μία φορά ανά πέντε έτη, με βάση τα κατάλληλα στοιχεία που δημοσιεύονται από την Ελληνική Στατιστική Αρχή (ΕΛ.ΣΤΑΤ.).».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 «Εισόδημα από ακίνητη περιουσία» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «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, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1113/ 2-6-2015 με θέμα: «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α΄)» αναφέρεται ότι:

«Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

[...]

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 συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός 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, 1729/2013, 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).

...

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί άλλα έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές

που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

...

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

...

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 [...]. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.

...

Άρθρο 23

Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:

...

β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/1.10.2014 και ΠΟΛ.1079/6.4.2015 εγκυκλίους μας.

γ) Οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές. Συνεπώς, οι ασφαλιστικές εισφορές που έχουν καταβληθεί εμπρόθεσμα (εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής τους ή τυχόν παράτασής της), ακόμη και σε επόμενο φορολογικό έτος, εκπίπτουν από τα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν.

ζ) Οι φόροι -τέλη. Ειδικότερα (περιοριστικά):

αα) ...,

ββ) ...,

γγ) ...,

δδ) ο φόρος προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών από το Φ.Π.Α. εκροών, με βάση τις διατάξεις του ν. 2859/2000 περί Φ.Π.Α.

...

Διευκρινίζεται ότι ο Φ.Π.Α. για τον οποίο δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης από το φόρο των εκροών και αντιστοιχεί σε εκπιπτόμενες δαπάνες κατά τον Κ.Φ.Ε., εκπίπτει κανονικά από τα ακαθάριστα έσοδα.

...

η) Το τεκμαρτό μίσθωμα από ιδιοχρησιμοποίηση της παραγράφου 2 του άρθρου 39 του ν. 4172/2013, κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τα άρθρα 41 και 41α του ν. 1249/1982. Ειδικότερα, για τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία, εκπίπτει το τεκμαρτό μίσθωμα στο σύνολό του ανεξάρτητα αν υπερβαίνει το 3% επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.

...

ιβ) Οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.

Διευκρινίζεται ότι όποια δαπάνη έχει χαρακτηριστεί ως παροχή σε είδος με βάση το άρθρο 13 του ν. 4172/2013 (ΠΟΛ.1219/6.10.2014 εγκύκλιός μας) και φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, θεωρείται ότι πραγματοποιείται προς το συμφέρον της επιχείρησης (άρθρο 22 περ. α') και εκπίπτει ως έξοδο μισθοδοσίας, εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις των περ. β' και γ' του άρθρου 22. Λοιπές δαπάνες που δεν εμπίπτουν στην έννοια των παροχών σε είδος (π.χ. διατακτικές μέχρι 6 ευρώ, παροχές μέχρι 300 ευρώ, χρήση κινητών τηλεφώνων σύμφωνα με την ΠΟΛ.1219/6.10.2014, παραχώρηση εταιρικών οχημάτων για το 70% του κόστους των αναφερομένων στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 13 δαπανών, καύσιμα και διόδια εταιρικών οχημάτων, κ.λπ.) εκπίπτουν υπό το πρίσμα των διατάξεων του άρθρου 22.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1216/ 1-10-2014 με θέμα: «Κοινοποίηση των διατάξεων της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013» αναφέρεται 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. Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ίδιου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.

...

Ως αξία συναλλαγής λαμβάνεται υπόψη το καθαρό ποσό της αξίας της συναλλαγής, προ ΦΠΑ.

4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,
- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,

- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής,
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.

5. Σε περίπτωση που καταβάλλονται προκαταβολές έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού ή υπηρεσίας ή όταν πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές που αφορούν συναλλαγές συνολικού ύψους άνω των €500, απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολής.

...

10. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπαισιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά.

...

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, 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» αναφέρεται ότι: «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. Εξαίρεση 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. Επισημαίνεται ότι οι κοινοποιούμενες διατάξεις καταλαμβάνουν όλες τις περιπτώσεις δαπανών που καταβάλλονται δυνάμει εργασιακής σχέσης, όπως αυτή ορίζεται με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013. Επομένως, η έκπτωση των δαπανών αναφορικά με τη λήψη υπηρεσιών, βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, από πρόσωπα που δεν αποκτούν την εμπορική ιδιότητα, που προσδίδουν την έννοια της εργασιακής σχέσης ή από δικηγόρους βάσει πάγιας αντιμισθίας, κ.λπ. εξετάζονται υπό το πρίσμα της νέας περίπτωσης ιδ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 και όχι με βάση την περ. β' του άρθρου αυτού. Εξαίρεση από τα ανωτέρω αποτελούν οι παροχές σε είδος που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις προς τους εργαζομένους τους οι οποίες εξακολουθούν να εκπίπτουν με τον περιορισμό που θέτουν οι διατάξεις της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 καθώς και οι δαπάνες που εξαιρούνται από τον υπολογισμό του εισοδήματος των δικαιούχων από μισθωτή εργασία και συντάξεις με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 14 του νόμου αυτού. Αντίθετα, οι αμοιβές για μισθωτή εργασία και η πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε ανάπηρους με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%), οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο με βάση τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 14 του ν.4172/2013, εκπίπτουν με τις προϋποθέσεις των κοινοποιούμενων διατάξεων.

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.

Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπαισιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή διαμεσολάβηση παρόχου υπηρεσιών πληρωμών (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους που αφορά η δαπάνη, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά.».

ΦΠΑ

Επειδή, οι διατάξεις του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/ 7-11-2000) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 30. 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 οиноπνευματωδών 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.

Άρθρο 32. Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

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

- 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,.... (απαραίτητοι όροι για αναγνώριση φπα εισροών, είναι η ύπαρξη νόμιμου παραστατικού και η καταχώρηση αυτού στα βιβλία).

Άρθρο 49 Πράξη Προσδιορισμού του φόρου

1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο. ...».

Κ.Φ.Δ.

Επειδή, οι διατάξεις του ΚΦΔ ορίζουν ότι:

Άρθρο 13. Βιβλία και στοιχεία

1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.».

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) ορίζουν ότι:

Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

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.

Άρθρο 10. Απλοποιημένο τιμολόγιο και συγκεντρωτικό τιμολόγιο

1. Επιτρέπεται η έκδοση απλοποιημένου τιμολογίου σε κάθε μία από τις παρακάτω δύο περιπτώσεις:

α) όταν το ποσό του τιμολογίου δεν υπερβαίνει το ποσό των 100 ευρώ, ή

...

2. Το απλοποιημένο τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

β) Προσδιορισμό της οντότητας που πωλεί τα αγαθά ή τις υπηρεσίες.

γ) Τον προσδιορισμό των αγαθών ή των υπηρεσιών που προσφέρονται.

δ) Το ποσό του Φ.Π.Α. που οφείλεται ή τις απαιτούμενες πληροφορίες για τον υπολογισμό του.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 10.2.2 της ΠΟΛ.1003/ 31-12-2014 με θέμα: «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» - Κωδικοποιημένη» αναφέρεται ότι: **Άρθρο 10: Απλοποιημένο τιμολόγιο και Συγκεντρωτικό τιμολόγιο**

...

Παράγραφος 2

...

10.2.2 Επέχουν θέση απλοποιημένου τιμολογίου και στοιχεία λιανικής πώλησης αγαθών ή υπηρεσιών, που καλύπτουν επαγγελματικές συναλλαγές και μέχρι του ορίου των εκατό (100) ευρώ, εφόσον εκδίδονται για την αγορά μη εμπορεύσιμων (για τον αγοραστή) αγαθών (αναλώσιμων) ή για τη λήψη, ομοίως, υπηρεσιών.

Η ρύθμιση αυτή στοχεύει στην διευκόλυνση των συναλλαγών, χωρίς ωστόσο να ισοδυναμεί με υποκατάσταση του τιμολογίου πώλησης από τις αποδείξεις λιανικής. Δηλαδή, δεν δικαιολογείται γενικευμένη χρήση αποδείξεων λιανικής.

Στις περιπτώσεις αυτές, η τεκμηρίωση της σχετικής δαπάνης από τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών δύναται να επιτυγχάνεται με την αναγραφή του είδους των αγαθών και των υπηρεσιών επί των στοιχείων λιανικής πώλησης κατά γενική περιγραφή ή και από την

περιγραφή της δραστηριότητας– επαγγέλματος του εκδότη στα στοιχεία αυτά. Σε κάθε περίπτωση, η τεκμηρίωση είναι θέμα πραγματικών περιστατικών.».

Επειδή, μέσω του υποσυστήματος του μητρώου taxis προκύπτει ότι το αντικείμενο της κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας είναι «**ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΝΟΙΚΙΑΣΗΣ ΕΩΣ ΕΠΤΑ (7) ΕΠΙΠΛΩΜΕΝΩΝ ΔΩΜΑΤΙΩΝ ΓΙΑ ΜΙΚΡΗ ΔΙΑΡΚΕΙΑ**».

Επειδή, αιτία του παρόντος ελέγχου ήταν η με ημερομηνία θεώρησηςέκθεση μερικού ελέγχου ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) και του ΚΦΔ της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ.

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ κατά την διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων για τα φορολογικά έτη 2016, 2017 και 2018, αντίστοιχα, όπως αυτές παρατίθενται αναλυτικά στην από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, προσδιόρισε:

	2016	2017	2018
Διαφορές ως προς το καθαρό εισόδημα από ακίνητα	4.542,33€	2.923,07€	2.936,70€
Αποκρυσβείσα αξία	13.753,54€	4.310,18€	6.953,54€
Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες	2.429,89€	3.706,81€	24.943,76€
ΣΥΝΟΛΟ	20.725,76€	10.940,06€	34.834,00€

Επειδή, συνεπεία των ανωτέρω ελεγκτικών διαπιστώσεων το συνολικό φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας προσδιορίστηκε στο συνολικό ποσό των 49.608,88€ για το φορολογικό έτος 2016, στο ποσό των 59.845,23€ για το φορολογικό έτος 2017 και στο ποσό των 59.353,04€ για το φορολογικό έτος 2018.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΠΡΩΤΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, η προσφεύγουσα με τη παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας ισχυρίζεται ότι είναι εσφαλμένοι οι ισχυρισμοί του ελέγχου ως προς τον προσδιορισμό φορολογητέου εισοδήματος από ακίνητα. Συγκεκριμένα το με ΑΤΑΚ ακίνητο δεν ιδιοχρησιμοποιείται από την προσφεύγουσα για την άσκηση της επιχειρηματικής της δραστηριότητας, καθώς αποτελεί αυτόνομο και αυτοτελή βοηθητικό χώρο. Γι' αυτόν τον λόγο τον συγκεκριμένο ακίνητο κατέχει ξεχωριστών ΑΤΑΚ και δεν ηλεκτροδοτείται πλήρως και επαρκώς

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές παρατίθενται στις σελίδες 10 και 11 της από έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, κατά τα φορολογικά έτη 2016, 2017 και 2018 διαπιστώθηκε ότι καταχωρήθηκαν στα βιβλία της επιχείρησης της προσφεύγουσας δαπάνες ηλεκτροδότησης, που σύμφωνα με τους λογαριασμούς της ΔΕΗ αφορούν τις παροχές ρεύματος με αριθμούςκαι Οι ανωτέρω αριθμοί παροχής ρεύματος αντιστοιχούν σε ακίνητα ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας, όπως προκύπτει από τις βεβαιώσεις δηλωθείσας περιουσιακής κατάστασης ετών 2016, 2017, 2018 και 2019, αντίστοιχα.

Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΤΡΙΤΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, η προσφεύγουσα με τη παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας, αναφορικά με τις μη εκπιπτόμενες προσωπικές δαπάνες, ισχυρίζεται ότι οι εν λόγω δαπάνες είναι μικρής αξίας και αφορούν αγορά ειδών οικιακής χρήσης, όπως απορρυπαντικά, μικροτρόφιμα, αναψυκτικά με απώτερο σκοπό την εύρυθμη λειτουργία της επιχείρησης. Επιπλέον, αναφορικά με τις μη εκπιπτόμενες δαπάνες καυσίμων, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αφορούν καύσιμα για την λειτουργία των μηχανημάτων κήπου, καθότι η επιχείρηση διαθέτει μεγάλο περιβάλλοντα χώρο, που απαιτεί καθημερινό καθαρισμό και φροντίδα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές παρατίθενται στις σελίδες 18 και 19 της από έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, κατά τα φορολογικά έτη 2016, 2017 και 2018 η προσφεύγουσα διενεργούσε μηνιαίες καταχωρήσεις εκάστου αξίας 150,00€, ήτοι συνολικής αξίας 1.800,00€ (150,00€/μήνα X 12 μήνες) με αιτιολογία εγγραφής «δαπάνες άνευ παραστατικού – επαγγελματικές δαπάνες».

Επειδή, βάσει των δικαιολογητικών εγγραφών που προσκόμισε η προσφεύγουσα στον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι οι συγκεκριμένες καταχωρήσεις διενεργήθηκαν συνεπεία εξήντα τριών (63) Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης (ΑΛΠ), φορολογικού έτους 2016, εβδομήντα ενός (71) ΑΛΠ, φορολογικού έτους 2017 και εξήντα έξι (66) ΑΛΠ, φορολογικού έτους 2018.

Επειδή, το πλήθος των εν λόγω συναλλαγών, όπου η αξία εκάστης συναλλαγής είναι μεγαλύτερη του ορίου των 100,00€, συνιστά γενικευμένη χρήση Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης (ΑΛΠ), κατά παράβαση των όσων αναφέρονται στην παρ. 10.2.2 της ΠΟΛ.1003/ 31-12-2014.

Επειδή, οι επίμαχες ΑΛΠ αφορούν αγορές ειδών οικιακής χρήσης, όπου η αξία εκάστης συναλλαγής είναι μεγαλύτερη του ορίου των 100,00€ καθώς και καυσίμων, όπου δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του εφοδιαζόμενου με καύσιμα μεταφορικού μέσου ή η επωνυμία της επιχείρησης της προσφεύγουσας, προκειμένου να τεκμηριώνεται επαρκώς η συσχέτιση των εν λόγω δαπανών καυσίμων με την επιχειρηματική της δραστηριότητα.

Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΤΕΤΑΡΤΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, η προσφεύγουσα με τη παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ εσφαλμένα δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρηματικής της δραστηριότητας, φορολογικών ετών 2016, 2017 και 2018, πραγματικά έξοδα ποσού 629,89€, 1.906,81€ και 1.417,67€, αντίστοιχα, που αφορούν τα ακίνητα με αριθμούς παροχής ρεύματος, με την αιτιολογία ότι τα ανωτέρω

ποσά αποτελούν δαπάνες ξένες προς το συμφέρον της επιχείρησης, καθότι τα ανωτέρω ακίνητα δεν ανήκουν στην προσφεύγουσα.

Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα αναφέρει ότι οι εν λόγω παροχές αφορούν ακίνητα που εκμεταλλεύεται η επιχείρησή της, περιλαμβάνουν δε το όνομα του συζύγου της,, όπως επίσης περιλαμβάνουν την διεύθυνση του ακινήτου που εκμεταλλεύεται η επιχείρηση στην θέση Συνεπώς, οι εν λόγω δαπάνες δεν είναι ξένες προς το συμφέρον της επιχείρησης καθώς πρόκειται για οικογενειακή επιχείρηση, στην οποία ο σύζυγος της προσφεύγουσας συμβάλλει με σκοπό την αποτελεσματική λειτουργία της.

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές παρατίθενται στις σελίδες 19 έως 20 της από έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, οι ως άνω δαπάνες ποσού 629,89€, 1.906,81€ και 1.417,67€, που αφορούν τα φορολογικά έτη 2016, 2017 και 2018, αντίστοιχα, αποτελούν έξοδα ηλεκτροδότησης, που αφορούν ακίνητα με αριθμούς παροχής ρεύματος, τα οποία δεν ανήκουν στην ιδιοκτησία της επιχείρησης της προσφεύγουσας.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος ορθώς έκρινε τις ως άνω δαπάνες ηλεκτροδότησης ως μη εκπιπόμενες από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας, καθότι δεν αποδεικνύεται η σύνδεση των εν λόγω ακινήτων με την επιχείρηση της προσφεύγουσας.

Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΠΕΜΠΤΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, η προσφεύγουσα με τη παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρηματικής της δραστηριότητας αποσβέσεις, συνολικού ποσού 6.743,57€, καθότι πρόκειται για αγορές υλικών και ανταλλακτικών, όπου το κάθε εκδοθέν φορολογικό παραστατικό έχει αξία κάτω των 1.500,00€ και τα οποία αποτελούν βελτιώσεις στα ήδη υπάρχοντα πάγια στοιχεία. Συνεπώς, βάσει των διατάξεων της παρ.7 του άρθρου 24 του ν.4172/2013 όφειλε να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρηματικής της δραστηριότητας το ως άνω ποσό αποσβέσεων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές παρατίθενται στις σελίδες 12 έως 13 της από έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη το μητρώο παγίων της επιχείρησης της προσφεύγουσας διαπίστωσε ότι το ποσό, συνολικής καθαρής αξίας 6.743,57€, αφορά την ολική απόσβεση οκτώ (8) παγίων περιουσιακών στοιχείων, που αποκτήθηκαν εντός του μηνός Δεκεμβρίου του φορολογικού έτους 2018.

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

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

1. Επέκταση ή προσθήκη κτιρίου, κτιριακής εγκαταστάσεως και τεχνικού έργου είναι οποιαδήποτε μόνιμη αύξηση του όγκου, του μεγέθους ή της ωφελιμότητάς του, που γίνεται με τη χρησιμοποίηση κατά κανόνα δομικών υλικών.

2. Επέκταση ή προσθήκη μηχανήματος,

3. Βελτίωση ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι κάθε μεταβολή που γίνεται σ' αυτό μετά από τεχνολογική επέμβαση και που έχει ως αποτέλεσμα, είτε την αύξηση του χρόνου της ωφέλιμης ζωής του, είτε την αύξηση της παραγωγικότητάς του, είτε τη μείωση του κόστους λειτουργίας του ή τη βελτίωση των συνθηκών χρησιμοποίησής του.

4. Συντήρηση ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η τεχνολογική επέμβαση που γίνεται σ' αυτό με σκοπό να διατηρείται στην αρχική του παραγωγική ικανότητα για όσο το δυνατό μεγαλύτερο χρονικό διάστημα.

5. Επισκευή ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η αντικατάσταση ή επιδιόρθωση μερών αυτού, που έχουν καταστραφεί ή υποστεί βλάβη, με σκοπό την επαναφορά της παραγωγικής του ικανότητας ή των συνθηκών λειτουργίας του στο επίπεδο που ήταν πριν από την καταστροφή ή τη βλάβη.

6. Το κόστος των επεκτάσεων, προσθηκών και βελτιώσεων προσαυξάνει την αξία κτήσεως των πάγιων περιουσιακών στοιχείων και καταχωρείται στους σχετικούς λογαριασμούς των στοιχείων αυτών.

7. Τα έξοδα συντηρήσεως και επισκευής των πάγιων περιουσιακών στοιχείων είναι κόστος τρέχουσας μορφής και καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς εξόδων κατ' είδος της ομάδας 6.

2.2.102 Οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων

I. Εννοιολογικοί προσδιορισμοί

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

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

3. Ωφέλιμη διάρκεια ζωής είναι, είτε η χρονική περίοδος κατά την οποία υπολογίζεται ότι το αποσβέσιμο πάγιο στοιχείο θα χρησιμοποιείται παραγωγικά από την οικονομική μονάδα, είτε η ολική ποσότητα παραγωγής ή το ολικό έργο το οποίο αναμένεται να επιτύχει η οικονομική

μονάδα από το πάγιο αυτό στοιχείο (π.χ. ωφέλιμη διάρκεια ζωής μηχανήματος μετρημένη σε παραγωγικές ώρες).

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

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

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

« ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΡΟΣΘΗΚΩΝ-ΒΕΛΤΙΩΣΕΩΝ - ΕΠΙΣΚΕΥΩΝ - ΣΥΝΤΗΡΗΣΗΣ

...

Δαπάνες βελτιώσεων και προσθηκών

1. Οι δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις σε μισθωμένα ακίνητα αποσβένυνται ισόποσα, από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση, αρχής γενομένης της απόσβεσης από το χρόνο έναρξης της χρησιμοποίησης των πραγματοποιηθεισών προσθηκών και βελτιώσεων. Κατά το πρώτο έτος υπολογίζονται αποσβέσεις για τους μήνες χρησιμοποίησης των ακινήτων. (1019284/10154/Β0012/19-2-2001).

2. Οι δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις σε μισθωμένα ακίνητα αποσβένυνται ισόποσα, από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση. Στη περίπτωση δε που η μίσθωση λυθεί πριν από το συμφωνημένο χρόνο, το αναπόσβεστο υπόλοιπο των πιο πάνω δαπανών εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης μέσα στην οποία λύθηκε αυτή. (1031863/10408/Β0012/28-3-2000)

3. Οι δαπάνες βελτίωσης (γυψοσανίδες, ηλεκτρική εγκατάσταση κτλ.) που πραγματοποίησε επιχείρηση σε μισθωμένο ακίνητο, εκπίπτουν ισόποσα από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση. Στη περίπτωση όμως που ο ετήσιος συντελεστής απόσβεσης ο οποίος προκύπτει με αυτόν τον τρόπο, είναι μικρότερος από αυτόν που ορίζεται με το Π.Δ.299/2003 για το συγκεκριμένο πάγιο στοιχείο, τότε εφαρμόζονται τα οριζόμενα στο προεδρικό αυτό διάταγμα. (1097309/10832 ΠΕ/Β0012/7-3-2002)

4. Οι δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις σε μισθωμένα ακίνητα και οι οποίες καλύπτονται εν μέρει από τους εκμισθωτές, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά το μέρος που τελικά επιβαρύνονται οι ίδιες, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις της περ. ιγ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ΚΦΕ (1044117/10653/Β0012/19-5-2005)(ΠΟΛ.1028/2006)».

Επειδή, οι δαπάνες προσθηκών-βελτιώσεων προσαυξάνουν την αξία κτήσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης.

Επειδή, σύμφωνα με τα όσα ορίζουν οι διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 24 του ν.4172/2013, 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.

Επειδή, οι διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 24 του ν.4172/2013, τις οποίες επικαλείται η προσφεύγουσα, εφαρμόζονται στην περίπτωση που η αποσβέσιμη αξία του περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης είναι μικρότερη από το ποσό των 1.500,00€, γεγονός που δεν υφίσταται στην προκειμένη περίπτωση.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος ορθώς δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας αποσβέσεις, συνολικού ποσού 6.743,57€.

Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΕΚΤΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, η προσφεύγουσα με τη παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας ισχυρίζεται ότι οι αγορές υλικών και ανταλλακτικών, συνολικής αξίας 7.811,70€, που αφορούν το φορολογικό έτος 2018, αποτελούν λειτουργικές δαπάνες συντήρησης των ήδη υπαρχόντων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης και αποσβέστηκαν εξ' ολοκλήρου εντός του φορολογικού έτους 2018, καθότι η αξία εκάστου φορολογικού παραστατικού έχει αξία κάτω των 1.500,00€. Συνεπώς, βάσει των διατάξεων της παρ.7 του άρθρου 24 του ν.4172/2013 όφειλε να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρηματικής της δραστηριότητας το ως άνω ποσό αποσβέσεων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές παρατίθενται στις σελίδες 13 έως 14 της από έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, η προσφεύγουσα κατά την χρονική περίοδο 28/12/2018 – 31/12/2018 διενήργησε αγορές κοιλοδοκών, λαμαρινών, ξυλείας, γυψοσανίδων, συνολικής καθαρής αξίας, ποσού 12.060,89€.

Επειδή, εκ της συνολικής καθαρής αξίας, ποσού 12.060,89€, τα με αριθ. φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας, ποσού 4.249,19€ διαπιστώθηκε ότι έχουν καταχωρηθεί ως πάγια περιουσιακά στοιχεία στα βιβλία της επιχείρησης της προσφεύγουσας και έχουν συμπεριληφθεί από τον έλεγχο στις μη αναγνωρισθείσες φορολογικές αποσβέσεις. Σημειωτέον ότι η συνολική καθαρή αξία των ως άνω τιμολογίων, ποσού 4.249,19€, δεν προσβάλλεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας.

Επειδή, αναφορικά με τα λοιπά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας, ποσού 7.811,70€ (12.060,89€ - 4.249,19€), διαπιστώθηκε ότι το είδος, η αξία και το πλήθος των υλικών αυτών δεν παραπέμπει σε δαπάνες επισκευής-συντήρησης αλλά σε επεκτάσεις, προσθήκες και βελτιώσεις, που προσαυξάνουν την αξία κτήσεως των παγίων περιουσιακών στοιχείων και αποσβένονται σύμφωνα με τα όσα ορίζουν οι διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου

24 του ν.4172/2013 σε συνδυασμό με τους συντελεστές της παραγράφου 4 και όχι εξ' ολοκλήρου εντός της φορολογικής περιόδου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος ορθώς δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας αποσβέσεις, ποσού 7.811,70€.

Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις από εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, επί των οποίων εδράζονται οι με αριθ. προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος καθώς και οι με αριθ. προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικών ετών 2016, 2017 και 2018, αντίστοιχα, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της και την **επικύρωση** των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Ημερομηνία επίδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος/ Φορ. περίοδος
1				Εισόδημα	2016
2				Εισόδημα	2017
3				Εισόδημα	2018
4				Φ.Π.Α.	1/1 - 31/12/2016
5				Φ.Π.Α.	1/1 - 31/12/2017
6				Φ.Π.Α.	1/1 - 31/12/2018

της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

1. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης) Φορ. Έτους 2016

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	6.395,69€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	3.197,85€
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	1.426,51€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	11.020,05€

2. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης) Φορ. Έτους 2017**Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

Διαφορά φόρου	4.046,10€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	1.011,53€
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	820,50€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.878,13€

3. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης) Φορ. Έτους 2018**Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

Διαφορά φόρου	11.288,58€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	5.644,29€
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	2.375,53€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	19.308,40€

4. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης) Φορ. Περιόδου 1/1 – 31/12/2016**Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	1.861,60€
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ	36,82€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	1.898,42€

5. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης) Φορ. Περιόδου 1/1 – 31/12/2017**Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	757,01€
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ	98,35€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	855,36€

6. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης) Φορ. Περιόδου 1/1 – 31/12/2018**Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	903,96€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	903,96€
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	717,57€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.