



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 24-05-2019

Αριθμός απόφασης:1272

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 25/1/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **ΤΟΥ** με ΑΦΜ:....., κατά

α) Της με αρ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (χρήσης 2012) και

β) Της υπ' αριθμ...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την με αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (χρήσης 2012) και
β) Την υπ' αριθμ...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 25/1/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **ΤΟΥ** με 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 τη με αριθμό/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (χρήσης 2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό φόρου ύψους 39.413,38€, πρόσθετος φόρος ύψους 36.969,75€ και εισφορά αλληλεγγύης ύψους 753,70€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 77.136,83€.

Με την με αριθμό/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ύψους 556,67€ και πρόσθετος φόρος ύψους 134,32€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 690,99€.

Κατόπιν έκδοσης της με αριθμ...../2017 εντολής μερικού ελέγχου του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης, διενεργήθηκε έλεγχος για την ορθή τήρηση των διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος, του ΦΠΑ, λοιπών φόρων, τελών εισφορών και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων..

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος ότι :

- Ο έλεγχος εσφαλμένα απέρριψε δαπάνες για καύσιμα και συντήρηση αυτοκινήτων λόγω του ύψους αυτών. Εσφαλμένα επίσης απέρριψε δαπάνες που βρίσκονταν στη στήλη «φορολογική αναμόρφωση».
- Ο έλεγχος εσφαλμένα υπολόγισε το τεκμήριο ιδιοκατοίκησης σύμφωνα με τα στοιχεία της κτήσης και όχι σύμφωνα με τη χρήση του ακινήτου. Κατά τον υπολογισμό της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης ιδιοκατοικούμενης κύριας κατοικίας πρέπει να εφαρμοσθεί η περίπτωση ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 16 του Ν 2238/1994.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «1. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση εμπορική, βιομηχανική ή βιοτεχνική ή από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος, το οποίο δεν υπάγεται στα ελευθέρια επαγγέλματα που αναφέρονται στο άρθρο 48».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 31 του Ν. 2238/1994, ως ίσχυε κατά το υπό κρίση οικονομικό έτος " 1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος: α), β) Των δαπανών για τη συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών γενικά εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων.

Ειδικά για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης με κυλινδρισμό μέχρι 1.600 (χίλια εξακόσια) κυβικά εκατοστά, εκπίπτουν οι δαπάνες συντήρησης, επισκευής, κυκλοφορίας και αποσβέσεων και τα μισθώματα που καταβάλλονται σε εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης ή οποιονδήποτε τρίτο, σε ποσοστό 70% (εβδομήντα τοις εκατό) του ύψους αυτών, εφόσον τα αυτοκίνητα αυτά χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης. Για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού εκπίπτει, με τις ίδιες προϋποθέσεις, ποσοστό τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) των πιο πάνω δαπανών.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), ορίζεται ότι: "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 οινόπνευματων 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, στην παράγραφο 1 του άρθρου 32 του Ν 2859/2000 ορίζεται ότι “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,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.,

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

Επειδή, στο υπ’ αριθμ.1078820/1526/Α0012/29.8.2007 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, μεταξύ άλλων αναφέρεται:

“4. Περαιτέρω, για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του ΚΦΕ θα πρέπει να υπάρχουν αθροιστικά (να συντρέχουν όλες μαζί) οι εξής προϋποθέσεις:

α) Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική.

β) Η δαπάνη να είναι παραγωγική δηλαδή να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων).

γ) Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.).

δ) Η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.) και να είναι βέβαιη δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη.

5. Η διαπίστωση των παραπάνω, ως θέμα πραγματικό ανήκει στην εξελεγκτική εξουσία του αρμόδιου Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Η Δ.Ο.Υ. «...» προς την οποία κοινοποιείται το παρόν με συνημμένη αίτηση του φορολογούμενου παρακαλείται να παράσχει ειδικότερες πληροφορίες σε σχέση με τα πραγματικά περιστατικά.”

Περαιτέρω, όπως έχει γίνει πάγια δεκτό από τη διοικητική και δικαστηριακή νομολογία, για την έκπτωση των προβλεπόμενων από τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν.2238/1994 δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα δεδομένης διαχειριστικής χρήσης, πρέπει αυτές να αφορούν τη συγκεκριμένη

διαχειριστική χρήση εντός της οποίας έχουν πραγματοποιηθεί, να είναι οριστικές και εκκαθαρισμένες, να αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητα της επιχείρησης και να συμβάλουν στην ανάπτυξη των εργασιών της και στη δημιουργία εισοδήματος.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ1005/14-01-2005 ορίζεται ότι: «3. Έκπτωση ορισμένης δαπάνης από το ακαθάριστο εισόδημα της επιχείρησης επιτρέπεται μόνο εφόσον έχουν εκδοθεί τα στοιχεία, τα προβλεπόμενα σχετικά με τη δαπάνη αυτή από τον Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων».

Επειδή, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην υπό κρίση έκθεση ελέγχου, ο προσφεύγων κατά το έτος 2012 είχε στην κατοχή του ένα επαγγελματικό αυτοκίνητο με αριθμό κυκλοφορίας μικτού βάρους 1.670 kgr.

Επειδή, τόσο στην από 27-12-2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φ.Π.Α. όσο και στην από 27-12-2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος αναφέρεται ότι από το σύνολο των καταχωρημένων εκπιπτόμενων δαπανών για καύσιμα και συντήρηση αυτοκινήτων, αξίας 3.322,74 πλέον ΦΠΑ 764,25, απορρίπτονται δαπάνες καθαρής αξίας 2.420,27 πλέον ΦΠΑ 556,67, οι οποίες κρίνονται από τον έλεγχο ως μη παραγωγικές, χωρίς να αποδεικνύεται ότι οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν, όπως αυτές περιγράφονται στα εν λόγω φορολογικά στοιχεία δεν χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο ή είναι πράξεις που αναφέρονται στην παρ. 4 του άρθρου 30 του Ν.2859/2000. Συνεπώς, ο αναλογούν Φ.Π.Α. της καθαρής αξίας των υπό εξέταση φορολογικών στοιχείων κακώς θεωρήθηκε μη εκπιπτόμενος και αντίστοιχα η ως άνω καθαρή αξία των 2.420,27 εσφαλμένα προστέθηκε από τον έλεγχο στα καθαρά κέρδη της υπό έλεγχο χρήσης ως λογιστική διαφορά.

Επειδή, αναφορικά με τις δαπάνες, οι οποίες ήταν καταχωρημένες με την αιτιολογία «Φορολογική Αναμόρφωση», και την απόρριψη αυτών από τον έλεγχο, ο εν λόγω ισχυρισμός αλυσιτελώς προβάλλεται δεδομένου ότι ο προσφεύγων οικειοθελώς και εφαρμόζοντας τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις συμπεριέλαβε αυτές στον πίνακα φορολογικής αναμόρφωσης.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 15 του Ν 2238/1994 *“Το συνολικό εισόδημα προσδιορίζεται, κατ’ εξαίρεση, με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογουμένου και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό των δαπανών που προσδιορίζεται κατά τα επόμενα άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό καθαρό εισόδημα των κατηγοριών Α΄ έως Ζ΄. Το εισόδημα που υπόκειται σε φόρο στην περίπτωση αυτή προσδιορίζεται κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρ. 19.”*

Επειδή, στο άρθρο 16 του Ν 2238/1994 ορίζεται ότι *“1. Για τον προσδιορισμό του αντικειμενικού εισοδήματος με βάση τη συνολική ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που συνοικούν και τους βαρύνουν λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα: α) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, με βάση τα τετραγωνικά μέτρα της ιδιοκατοικούμενης ή μισθωμένης ή της δωρεάν παραχωρούμενης κύριας κατοικίας ορίζεται κλιμακωτά, για τα ογδόντα (80) πρώτα*

τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με σαράντα (40) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα επόμενα από ογδόντα ένα (81) μέχρι και εκατόν είκοσι (120) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με εξήντα πέντε (65) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα επόμενα από εκατόν είκοσι ένα (121) μέχρι και διακόσια (200) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με εκατόν δέκα (110) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα διακόσια ένα (201) έως τριακόσια (300) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με διακόσια (200) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο και για τα πλέον των τριακοσίων (300) τετραγωνικών μέτρων κύριων χώρων αυτής, με τετρακόσια (400) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο.

Για τον υπολογισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης των βοηθητικών χώρων της κύριας κατοικίας ορίζεται ποσό σαράντα (40) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο.

Τα παραπάνω ποσά προσαυξάνονται, προκειμένου για κατοικίες που βρίσκονται σε περιοχές με τιμή ζώνης, σύμφωνα με τον αντικειμενικό προσδιορισμό των ακινήτων, από 2.800 ευρώ έως 4.999 ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, κατά ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) και για περιοχές με τιμή ζώνης από 5.000 ευρώ και άνω το τετραγωνικό μέτρο, κατά ποσοστό εβδομήντα τοις εκατό (70%). Όλα τα παραπάνω ποσά προσαυξάνονται, προκειμένου για μονοκατοικίες, κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%)."

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 16 του Ν 2238/1994 "2. Το ετήσιο συνολικό ποσό της αντικειμενικής δαπάνης, που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να αμφισβητηθεί από τον φορολογούμενο όταν αυτό είναι μεγαλύτερο από την πραγματική δαπάνη του φορολογουμένου και των μελών που τον βαρύνουν, εφόσον αυτό αποδεικνύεται από τον υπόχρεο με βάση πραγματικά περιστατικά ή στοιχεία. Τέτοια περιστατικά συντρέχουν ιδίως στο πρόσωπο των υπόχρεων, οι οποίοι:

α) υπηρετούν τη στρατιωτική θητεία τους στις Ένοπλες Δυνάμεις,

β) είναι φυλακισμένοι,

γ) νοσηλεύονται σε νοσοκομείο ή κλινική,

δ) είναι άνεργοι και δικαιούνται βοήθημα ανεργίας,

ε) συγκατοικούν με συγγενείς πρώτου βαθμού και έχουν μειωμένες δαπάνες διαβίωσης, λόγω αποδεδειγμένης συμβολής στις δαπάνες αυτές των συγγενών τους με την προϋπόθεση ότι οι τελευταίοι αυτοί έχουν εισόδημα από εμφανείς πηγές.

στ) είναι ορφανοί ανήλικοι οι οποίοι έχουν στην κυριότητά τους επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης από κληρονομιά του πατέρα ή της μητέρας τους και

ζ) προσκομίζουν στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται ότι για λόγους ανώτερης βίας πραγματοποίησαν δαπάνη μικρότερη από την αντικειμενική.

Όταν συντρέχει μία ή περισσότερες από τις περιπτώσεις αυτές, ο φορολογούμενος υποχρεούται να υποβάλει μαζί με τη δήλωσή του και τα αναγκαία δικαιολογητικά για την απόδειξη των ισχυρισμών του. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την αλήθεια των ισχυρισμών και την ακρίβεια των αποδεικτικών στοιχείων του φορολογουμένου και μειώνει ανάλογα την ετήσια αντικειμενική δαπάνη, στην οποία αναφέρονται οι ισχυρισμοί και τα αποδεικτικά στοιχεία.

Στις πιο πάνω α' και ε' περιπτώσεις, η διαφορά μεταξύ της αντικειμενικής δαπάνης και της πραγματικής δαπάνης λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της συνολικής αντικειμενικής δαπάνης του γονέα ή του τέκνου που συμβάλλει στις δαπάνες διαβίωσης του υπόχρεου.

Αν πρόκειται για τους γονείς, η διαφορά αντικειμενικής δαπάνης καταλογίζεται σε εκείνον που έχει το μεγαλύτερο εισόδημα."

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του εντύπου Ε9, ο προσφεύγων είναι ιδιοκτήτης με ποσοστό ιδιοκτησίας 100,00% κατά πλήρη κυριότητα, μιας μονοκατοικίας με κύριους χώρους 335,42τμ και βοηθητικούς χώρους 151,08τμ στον Κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, ο προσφεύγων δήλωσε ως ιδιοκατοίκηση την εν λόγω μονοκατοικία με κύριους χώρους 185τμ και βοηθητικούς χώρους 151τμ. Στο έντυπο Ε2 που συνόδευε την ως άνω δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, ο προσφεύγων δήλωσε το υπόλοιπο τμήμα των κυρίων χώρων 150τμ ως δωρεάν παραχωρούμενο στον πατέρα του. με ΑΦΜ:.....

Επειδή, από τα στοιχεία του ακινήτου, όπως αυτά είναι καταχωρημένα στο έντυπο Ε9, προκύπτει ότι πρόκειται για μια αυτόνομη μονοκατοικία, στην οποία ο προσφεύγων θα μπορούσε μόνο να φιλοξενήσει τους γονείς του και όχι να τους παραχωρήσει δωρεάν τμήμα αυτής. Επιπρόσθετα, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο, από το οποίο να προκύπτει ότι υπάρχει η δυνατότητα δωρεάν παραχώρησης μεμονωμένου και ανεξάρτητου τμήματος της συγκεκριμένης κατοικίας (πχ σύσταση οριζοντίου ιδιοκτησίας).

Επειδή, με βάση τις προαναφερθείσες διατάξεις, το ετήσιο συνολικό ποσό της αντικειμενικής δαπάνης που προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 16 του Ν 2238/1994, είναι μαχητό και μπορεί να αμφισβητηθεί από το φορολογούμενο εφόσον το αποδεικνύει με βάση πραγματικά περιστατικά και στοιχεία. Ειδικότερα, στην περίπτωση φορολογουμένων που συγκατοικούν με συγγενείς πρώτου βαθμού, η μείωση των αντικειμενικών δαπανών αφορά αποκλειστικά και μόνο τις δαπάνες διαβίωσης.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι:« 1. 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 (ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) 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 βασίζεται το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.2...,

3....., 4....., 5. Εντός εκατόν είκοσι (120) ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης(ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. 6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς.».

Ειδικά μάλιστα στη διάταξη της παρ. 6 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 επισημαίνεται ρητά ότι: “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. ...” . Από τη διατύπωση αυτή, συνάγεται ότι η Υπηρεσία μας έχει ευρεία ευχέρεια δράσης στην αιτιολόγηση των αποφάσεων που εκδίδει, αφού, μπορεί να αποδέχεται (άρα μπορεί και να αποκλίνει) τις διαπιστώσεις της αρχικά προσβαλλόμενης πράξης, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου που αποτελεί τη νόμιμη αιτιολογία της. Αυτό σημαίνει ότι η Υπηρεσία μας δύναται, όχι μόνον να συμπληρώνει/διορθώνει την αρχική αιτιολογία που είναι το αυτονόητο, αλλά ακόμα και να την μεταβάλει. Δύναται, δηλαδή, να προβεί σε κάθε ενδεχόμενη ενέργεια, προκειμένου να διαμορφώσει την τελική της κρίση (βλ. ad hoc ΔΕφΑθ 3762/2015).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, με βάση την παρούσα απόφαση μειώνεται το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα, γεγονός που θα έπρεπε να οδηγήσει σε μείωση του καταλογιζόμενου ποσού με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013. Δεδομένου όμως του λανθασμένου υπολογισμού της εισφοράς αλληλεγγύης από τον έλεγχο, με βάση την παρούσα απόφαση και κατά την διενέργεια νέας εκκαθάρισης προκύπτει μεγαλύτερο ποσό προς καταλογισμό.

Επειδή, ωστόσο, κατά τη γενική αρχή του δικαίου και μη υφισταμένης διάταξης που να ορίζει διαφορετικά, η Υπηρεσία που επιλαμβάνεται ενδικοφανούς προσφυγής δεν μπορεί να εκδώσει απόφαση με την οποία χειροτερεύει η θέση του προσφεύγοντος (βλ. Σ.τ.Ε. 236/2016, 424/2006, 4202/1986, 2340/1987), διότι αυτό θα αντέβαινε στην ίδια τη φύση της ενδικοφανούς προσφυγής ως οιονεί ενδίκου βοηθήματος, η άσκηση του οποίου τείνει στην ακύρωση ή έστω επί τα βελτίω τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και δεν είναι δυνατόν να άγει σε δυσμενέστερο για τον προσφεύγοντα καταλογισμό.

Επειδή, εν όψει των ανωτέρω, σύμφωνα με την αρχή της μη χειροτέρευσης της θέσης του προσφεύγοντα, η οριστική φορολογική υποχρέωση για το οικονομικό έτος 2013, σχετικά με το φόρο

εισοδήματος, θα πρέπει να περιοριστεί στο ποσό, που δυνάμει της προσβαλλόμενης πράξης, καταλογίζεται στον προσφεύγοντα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 25/1/2019 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **του** με ΑΦΜ:..... και ειδικότερα:

- 1)Την ακύρωση της υπ' αριθμ...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012 και
- 2)Την επικύρωση της υπ' αριθμ...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση :

ΦΠΑ Διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012

Ανάλυση	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά (δήλωσης / απόφασης)
Αξία φορολογητέων εκροών	434.612,37€	434.612,37€	434.612,37€	0,00€
Αξία φορολογητέων εισροών	70.438,96€	68.018,69€	70.438,96€	0,00€
Φόρος εκροών	99.960,84€	99.960,84€	99.960,84€	0,00€
Υπόλοιπο φόρου εισροών	100.374,11€	99.414,17€	100.374,11€	0,00€
Πιστωτικό Υπόλοιπο	413,27€	413,27€	413,27€	0,00€
Χρεωστικό Υπόλοιπο		556,67€		
Πρόσθετοι φόροι		134,32€		
Σύνολο φόρου για καταβολή		690,99€		

ΕΙΣΟΔΗΜΑ οικονομικού έτους 2013

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά (δήλωσης / απόφασης)
Φορολογητέο Εισόδημα (ατομικό και τέκνων)	82.852,76€	172.364,51€	169.944,24€	87.091,48€
Φορολογητέο Εισόδημα (της συζύγου)	13.737,99€	13.737,99€	13.737,99€	-

Φόρος (Χρεωστικό ποσό)	11.450,32€	50.863,70€	49.784,13€	38.333,81€
Προκαταβολή φόρου	13.949,79€	13.949,79€	13.949,79€	-
Τέλη χαρ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων				
Εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
Πρόσθετος φόρος		36.969,75€	35.957,11€	35.957,11€
Εισφορά Αλληλεγγύης	1.815,74€	2.569,44€	6.929,81€	5.114,07€
Τέλος επιτηδεύματος	3.050,00€	3.050,00€	3.050,00€	-
ΠΟΣΟ	30.265,85€	107.402,68€	109.670,84€	79.404,99€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ			107.402,68€	77.136,83€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της