



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 5.12.2023

Αριθμός απόφασης: 2039

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/υση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, κατοίκου, κατά

• της με αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018,

• της με αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019,

• της με αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2018,

- της με αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ.
- 5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, μετά των από οικείων εκθέσεων ελέγχου.
- 6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ.
- 7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη 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. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, προσδιορίστηκε συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 457,01 € ήτοι διαφορά φόρου ύψους 247,50 €, πλέον διαφοράς εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 209,51 €.

Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, προσδιορίστηκε συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 3.276,00 € ήτοι διαφορά φόρου ύψους 1.848,00 €, προστίμου άρθρου 58^Α του ΚΦΔ ύψους 924,00 € και διαφοράς εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 504,00 €.

Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2018, προέκυψε διαφορά πιστωτικού υπολοίπου ύψους 2.606,59 €

Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2019, προέκυψε διαφορά πιστωτικού υπολοίπου ύψους 4.524,56 €.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων μερικού ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ του ΚΕΦΟΜΕΠ, σύμφωνα με τις οποίες διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα, με δραστηριότητα τις υπηρεσίες ενοικίασης δωματίων, βάσει της αρ. εντολής ελέγχου. Ο έλεγχος κατέληξε στις παρακάτω διαπιστώσεις στη φορολογία εισοδήματος:

Φορολογικό έτος 2018

1. Προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 συνολικού ύψους 750,00 € στο φορολογικό έτος 2018, καθώς δεν αιτιολογήθηκε η από 30.7.2018 πίστωση ύψους 400,00 € και η από 31.7.2018 πίστωση ύψους 350,00 €.

2. Λογιστικές διαφορές συνολικού ύψους 105.796,24 €. Συγκεκριμένα:

α. Μη παραγωγικές δαπάνες συνολικού ύψους 13.739,35 € καθώς αποτελούν προσωπικές δαπάνες της προσφεύγουσας / δεν έχουν οποιαδήποτε συνάφεια με την ατομική επιχείρηση της ελεγχόμενης.

β. Μη εκπιπόμενες δαπάνες ενοικίων 7.320,00 €.

γ. Μη εκπιπόμενες δαπάνες παγίων συνολικού ύψους 77.561,20 € που αφορούν βελτίωση-ανακαίνιση επαγγελματικών ακινήτων στη

δ. Διαφορές στον υπολογισμό αποσβέσεων ύψους 8.258,50 €, λόγω μη αναγνώρισης αποσβέσεων σε ακίνητα στη ύψους 8.809,72 € και αναγνώρισης αποσβέσεων επί δαπανών βελτίωσης ύψους 1.551,22 €.

Κατόπιν των ως άνω λογιστικών διαφορών, η ζημιά βάσει δήλωσης ύψους 150.982,80 € μειώθηκε από τον έλεγχο στα 45.186,56 €. Συνυπολογίζοντας τις ζημιές προηγούμενων χρήσεων ύψους 31.012,84 €, στο υπό κρίση έτος προέκυψαν μεταφερόμενες ζημιές ύψους 76.199,40 €.

3. Η προσφεύγουσα δε δήλωσε στον κωδικό 735 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος δαπάνες της περ. γ' του άρθρου 32 του ν. 4172/2013 για τη βελτίωση-ανακαίνιση επαγγελματικού ακινήτου στην συνολικού ύψους 130.180,90 €. Περαιτέρω δε δήλωσε στον κωδικό 743 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος δαπάνες αγοράς επενδυτικών προϊόντων της περ. β' του άρθρου 32 του ν. 4172/2013 συνολικού ύψους 259.037,00 €. Δεν προέκυψε προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων καθώς συνυπολογίστηκε διαθέσιμο προς ανάληψη κεφάλαιο προηγούμενων ετών.

Φορολογικό έτος 2019

1. Προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 συνολικού ύψους συνολικού ύψους 5.600,00 € στο φορολογικό έτος 2019, καθώς δεν αιτιολογήθηκε η από πίστωση ύψους 3.600,00 € και η από πίστωση ύψους 2.000,00 €.

2. Λογιστικές διαφορές συνολικού ύψους 73.342,28 €. Συγκεκριμένα:

α. Μη παραγωγικές δαπάνες συνολικού ύψους 10.647,90 € καθώς αποτελούν προσωπικές δαπάνες της προσφεύγουσας / δεν έχουν οποιαδήποτε συνάφεια με την ατομική επιχείρηση της ελεγχόμενης.

β. Μη εκπιπόμενες δαπάνες ενοικίων 6.000,00 €.

γ. Μη εκπιπόμενες δαπάνες παγίων συνολικού ύψους 51.586,00 € που αφορούν ανακαίνιση-βελτίωση επαγγελματικών ακινήτων στη

δ. Διαφορές στον υπολογισμό αποσβέσεων ύψους 5.675,55 € λόγω μη αναγνώρισης αποσβέσεων σε ακίνητα στη ύψους 8.809,72 € και αναγνώρισης αποσβέσεων επί δαπανών βελτίωσης ύψους 4.134,17 €.

Κατόπιν των ως άνω λογιστικών διαφορών, επαναπροσδιορίστηκε από τον έλεγχο η ζημιά χρήσης βάσει δήλωσης ύψους 15.540,78 € και προσδιορίστηκαν κέρδη χρήσης ύψους 57.801,50 €. Συνυπολογίζοντας τις ζημιές προηγούμενων χρήσεων ύψους 76.199,40 €, στο υπό κρίση έτος προέκυψαν μεταφερόμενες ζημιές ύψους 18.397,90 €.

3. Η προσφεύγουσα δε δήλωσε στον κωδικό 735 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος δαπάνες της περ. γ' του άρθρου 32 του ν. 4172/2013 για τη βελτίωση-ανακαίνιση επαγγελματικού ακινήτου στην συνολικού ύψους 66.799,60 €. Περαιτέρω δε δήλωσε στον κωδικό 743 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος δαπάνες αγοράς επενδυτικών προϊόντων της περ. β' του άρθρου 32 του ν. 4172/2013 συνολικού ύψους 54.406,10 €. Δεν προέκυψε προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων καθώς συνυπολογίστηκε διαθέσιμο προς ανάληψη κεφάλαιο προηγούμενων ετών.

Στη φορολογία ΦΠΑ, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι εισροές συνολικού ύψους 12.580,60 € στο φορολογικό έτος 2018 δεν χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων υπό την έννοια του άρθρου 30 του ν. 2859/2000 και δεν αναγνώρισε δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ ύψους 2.606,62 €. Στο φορολογικό έτος 2019 εισροές συνολικού ύψους 10.528,40 € δεν χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων υπό την

έννοια του άρθρου 30 του ν. 2859/2000 και δεν αναγνώρισε δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ ύψους 1.918,00 €.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1. Αναφορικά με τις ανατιολόγητες πιστώσεις, ισχυρίζεται ότι η κρίση το ελέγχου ότι δεν είναι αξιολογημένες οι εν λόγω πιστώσεις αποτελεί παραβίαση της χρηστής διοίκησης. Τα σχετικά δικαιολογητικά δεν είναι διαθέσιμα αλλά θα προσκομιστούν σε μεταγενέστερο χρόνο.
2. Ως προς το τεκμήριο του άρθρου 32 του ΚΦΕ, οι σχετικές δαπάνες δεν αφορούν δαπάνες ανεγέρσεως ακινήτου ούτε προσθήκες-επεκτάσεις, αλλά δαπάνες επισκευής-βελτίωσης σε υφιστάμενο κτίριο και συνεπώς δεν αποτελούν τεκμήριο. Η αντικατάσταση της στέγης δεν νοείται ως προσθήκη, αλλά απλή επισκευή, καθώς είναι συστατικό στοιχείο του ακινήτου με την έννοια ότι δεν νοείται ακίνητο χωρίς στέγη. Η κατεδάφιση τμήματος του κτιρίου και η επισκευή του υπολοίπου κτίσματος δεν αποτελεί ανέγερση ακινήτου.
3. Όσον αφορά τη μη αναγνώριση από τον έλεγχο αποσβέσεων σε ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα της προσφεύγουσας, προβλέπεται η διενέργεια αποσβέσεων σε αυτές τις περιπτώσεις, με προϋπόθεση τις σχετικές εγγραφές στο βιβλίο εσόδων εξόδων και στο μητρώο παγίων.
4. Ως προς τη μη αναγνώριση δαπανών ως μη παραγωγικές, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η έδρα της επιχείρησης λειτουργεί για τη διοίκηση και τη διαχείριση αυτής προς επίτευξη του σκοπού της. Η αιτιολόγηση του ελέγχου ότι αφορούν προσωπικές της δαπάνες / δεν έχουν οποιαδήποτε συνάφεια με την ατομική επιχείρηση της ελεγχόμενης είναι αόριστη και ελλιπής. Οι δαπάνες είναι παραγωγικές. Η μίσθωση του ακινήτου επί της οδού Θεοτόκη 7 στον Άλιμο, που είναι η έδρα της επιχείρησης, και η μίσθωση του ακινήτου επί της οδού Δεληγιάννη 24 στην Αθήνα είναι επαγγελματική. Ανατιολόγητα ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τη δαπάνη του ενοικίου των εν λόγω ακινήτων.
5. Υπό το πρίσμα των παραπάνω, εσφαλμένα ο έλεγχος προέβη σε διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ και μη νόμιμα δεν αναγνώρισε δικαίωμα έκπτωσης των ως άνω δαπανών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ΚΦΔ 'Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης': «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ΚΦΔ 'Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου': «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος.»

Επειδή, στο άρθρο 64 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, στο άρθρο 65 του ΚΦΔ 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 πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 21§4 του ν. 4172/2013: «Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 29§4 του ν. 4172/2013: «Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013, όπως ήταν σε ισχύ κατά τα υπό κρίση έτη: «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 το άρθρο 23 του ν. 4172/2013 'Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες': «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: «...β) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες,....»

Επειδή, περαιτέρω, με την Εγκύκλιο ΠΟΛ. 1113/02-06-2015 (ΦΕΚ 167Α΄) της ΓΓΔΕ, με θέμα "Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013", διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα:

«Γενικά

Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα:

α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που

εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εκπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει,γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

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 εκπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του 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). α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της.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 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. 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.»

Επειδή στο άρθρο 24 του ν. 4172/2013 'Φορολογικές Αποσβέσεις' 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 αποκατάστασης του περιβάλλοντος, αποσβένονται, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

Κατηγορία ενεργητικού επιχείρησης απόσβεσης	Συντελεστής φορολογικής (% 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 φορολογική» 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 του ν. 4172/2013 'Εισόδημα από ακίνητη περιουσία'

«Εισόδημα από ακίνητη περιουσία

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

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

β) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης μεταλλείων, λατομείων, δασικών και αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες

γαίες, καθώς και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που είναι στην επιφάνεια του εδάφους ή κάτω από αυτή, όπως τα ιχθυοτροφεία, οι λίμνες, οι δεξαμενές, οι πηγές και τα φρέατα.

γ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης από την παραχώρηση χώρου για την τοποθέτηση κάθε είδους διαφημιστικών επιγραφών.

δ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης κοινόχρηστων χώρων σε ακίνητα.

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.

Κατ' εξαίρεση, το τεκμαρτό εισόδημα του προηγούμενου εδαφίου που αφορά δωρεάν παραχώρηση κατοικίας μέχρι διακόσια τετραγωνικά μέτρα (200 τ.μ.), προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία προς ανιόντες ή κατιόντες, καθώς και το τεκμαρτό εισόδημα που προκύπτει από τη δωρεάν παραχώρηση της χρήσης ακινήτων στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου απαλλάσσονται από το φόρο.

Ειδικά για τους ασκούντες ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα δεν υπολογίζεται τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση προς ανιόντες, κατιόντες και συζύγους, αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που χρησιμοποιούνται για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής.

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 τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 4172/2013 'Εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας':

«1. Ο φορολογούμενος που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων υποβάλλεται σε εναλλακτική ελάχιστη φορολογία όταν το τεκμαρτό εισόδημα του είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημα του. Σε αυτή την περίπτωση στο φορολογητέο εισόδημα προστίθεται η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος και αυτή φορολογείται, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 34.

2. Το τεκμαρτό εισόδημα υπολογίζεται με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του, σύμφωνα με τα άρθρα 31 έως και 34.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 4172/2013 'Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων':

«Ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για:

.....γ) Αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης.

Ως τίμημα αγοράς λαμβάνεται το ποσό της συνολικής επιβάρυνσης, όπως προκύπτει από τα οικεία πωλητήρια συμβόλαια, εκτός εάν από έλεγχο προκύπτει μεγαλύτερο ποσό, οπότε λαμβάνεται υπόψη αυτό.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν. 4172/2013 'Μη εφαρμογή αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών':

«Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη και η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων δεν εφαρμόζονται:ε) Προκειμένου για αγορά πάγιου εξοπλισμού επαγγελματικής χρήσης από πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα. ...»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1076/2015 με θέμα 'Οδηγίες για την ορθή εφαρμογή του εναλλακτικού τρόπου υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας εισοδήματος (άρθρα 30-34 Ν.4172/13)':

« Άρθρο 32 Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προσδιορίζονται τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται από το φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα εξαρτώμενα μέλη για απόκτηση περιουσιακών στοιχείων και λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του ετήσιου εισοδήματος.

Σημειώνεται ότι οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται μόνο όταν τις οικείες δαπάνες πραγματοποιούν φυσικά πρόσωπα, ως ιδιώτες και όχι στα πλαίσια άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας όπου οι σχετικές αγορές έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά τους αρχεία.

Επίσης λαμβάνονται υπόψη μόνο τα ποσά που πραγματικά καταβάλλονται στο φορολογικό έτος (ποσό δόσης, προκαταβολής κ.τ.λ.) και όχι το συνολικό ποσό της αγοράς που πιθανόν μέρος του να καταβληθεί σε επόμενο φορολογικό έτος.

Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτής της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λογίζονται τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται, για:

[...] γ) Αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης.

Στην αγορά ακινήτων ως ποσό τεκμαρτής δαπάνης λαμβάνεται το ποσό της συνολικής επιβάρυνσης, όπως προκύπτει από τα οικεία πωλητήρια συμβόλαια, εκτός εάν από έλεγχο προκύπτει μεγαλύτερο ποσό, οπότε λαμβάνεται υπόψη αυτό. Στο τίμημα αυτό θα προστεθούν και τα ποσά των Φ.Μ.Α., συμβολαιογραφικά και λοιπά έξοδα και φόροι.

Κρίσιμος χρόνος για να υπολογιστεί το ποσόν της τεκμαρτής δαπάνης είναι ο χρόνος σύνταξης του συμβολαίου μεταβίβασης του ακινήτου εφόσον καταβληθεί ολόκληρο το τίμημα και παραδοθεί η χρήση και η κυριότητα του ακινήτου διαφορετικά, το ποσό της δαπάνης θα κατανέμεται στα φορολογικά έτη που καταβάλλονται οι δόσεις.

Το ίδιο ισχύει και σε περίπτωση σύνταξης προσυμφώνου αγοράς.

Σε ανέγερση οικοδομής εφόσον η ανέγερση διαρκέσει περισσότερο του ενός έτους, σε κάθε έτος σαν ποσό δαπάνης θα ληφθεί το αντίστοιχο του κόστους ανέγερσης στο ίδιο έτος, εκτός εάν χρόνος καταβολής έχει ορισθεί ο χρόνος αποπεράτωσης της οικοδομής.

Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται για επισκευή και συντήρηση κατοικίας δεν υπολογίζονται ως δαπάνη απόκτησης περιουσιακού στοιχείου. Αν όμως πρόκειται για προσθήκες, επεκτάσεις, τότε τίθεται θέμα δαπάνης απόκτησης.

Σε περίπτωση αγοράς ακινήτου με συνιδιοκτησία ή σε περίπτωση που περισσότεροι από κοινού ανεγείρουν οικοδομή, σε κάθε έναν αναλογεί ποσό δαπάνης όσο το ποσοστό συμμετοχής του.

Σε περίπτωση όπου από διαφορετικό πρόσωπο αγοράζεται η ψιλή κυριότητα και από άλλο η επικαρπία ακινήτου, σε καθέναν θα υπολογισθεί ποσό δαπάνης απόκτησης που του αναλογεί επιμεριστικά κατά το ποσοστό που προβλέπεται από τη φορολογία κληρονομιών. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση που ανεγείρεται οικοδομή σε οικόπεδο στο οποίο άλλο πρόσωπο είναι ψιλός κύριος και άλλο επικαρπωτής δηλαδή η δαπάνη ανέγερσης επιμερίζεται στους δύο κατά

τα ποσοστά που προβλέπονται από τη φορολογία κληρονομιών ανεξάρτητα σε ποιου το όνομα εκδίδεται η άδεια ανέγερσης οικοδομής.

Περαιτέρω, σε περίπτωση ανέγερσης οικοδομής από μισθωτή με δικές του δαπάνες σε έδαφος του εκμισθωτή η δαπάνη ανέγερσης βαρύνει το μισθωτή ο οποίος αναλαμβάνει την ανέγερση και ο οποίος πραγματικά καταβάλλει τα χρηματικά ποσά της εν λόγω δαπάνης.

Επίσης, η αξία αγοράς ακινήτου που λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της δαπάνης απόκτησης, όταν το ακίνητο αποκτάται με αναγκαστικό πλειστηριασμό, είναι το ποσό του εκπλειστηριάσματος και κάθε άλλο ποσό (π.χ. φόρος μεταβίβασης, συμβολαιογραφικά) που πραγματικά κατέβαλε ο υπερθεματιστής εκτός βέβαια εάν από κάποιο άλλο στοιχείο προκύψει εικονικότητα του πλειστηριασμού ή συμφωνία για καταβολή ενός επιπλέον ποσού. Σε ιδιωτικό πλειστηριασμό για τον προσδιορισμό της δαπάνης λαμβάνεται το τίμημα που πραγματικά καταβλήθηκε.

Στην περίπτωση που κατά τη διανομή ακινήτων ο δικαιούχος ιδανικής μερίδας λαμβάνει φυσική μερίδα ισάξια της ιδανικής και επιβάλλεται ο φόρος που προβλέπεται για την διανομή, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης αυτής ούτε και της περίπτωσης ε' του ίδιου άρθρου εφόσον δεν καταβάλλονται για την υπόψη δικαιοπραξία χρηματικά ποσά. Αν όμως λάβει μεγαλύτερη φυσική μερίδα από την ιδανική εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης αυτής για το μέρος της φυσικής μερίδας του ακινήτου για το οποίο κατέβαλε χρήματα.

[.....]

Άρθρο 33 Μη εφαρμογή αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών

Με τις διατάξεις του άρθρου 33 προσδιορίζονται οι περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν εφαρμόζεται η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης και απόκτησης περιουσιακών στοιχείων. Η μη εφαρμογή αυτής της δαπάνης διασφαλίζει τη μη εφαρμογή του εναλλακτικού τρόπου προσδιορισμού της ελάχιστης φορολογίας στις περιπτώσεις αυτές.

Με βάση τις νέες διατάξεις τα άρθρα 31 και 32 δεν έχουν εφαρμογή: ε) Για την αγορά πάγιου εξοπλισμού επαγγελματικής χρήσης από πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα. Στην έννοια του πάγιου εξοπλισμού περιλαμβάνονται μηχανήματα, υπολογιστές, έπιπλα, σκεύη, Φ.Δ.Χ. αυτοκίνητα, Φ.Ι.Χ. αυτοκίνητα, Ε.Δ.Χ. αυτοκίνητα, Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητα, μοτοποδήλατα, μοτοσυκλέτες, σκάφη, αεροσκάφη που χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για την άσκηση επιχείρησης ή ελευθέρου επαγγέλματος.»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε. 2137/2019 Εγκύκλιο της ΑΑΔΕ με θέμα 'Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών για τις ανάγκες εφαρμογής της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 34 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος':

«Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα: 4. Επίσης, με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης ε' του άρθρου 33 του ν.4172/2013 δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις περί τεκμηρίου απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, όταν πρόκειται για αγορά πάγιου εξοπλισμού επαγγελματικής χρήσης από πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα. Στην έννοια του «πάγιου εξοπλισμού επαγγελματικής χρήσης» δεν συμπεριλαμβάνονται τα ακίνητα, ακόμα και αν αυτά προορίζονται για τη στέγαση επαγγέλματος ή επιχείρησης. Συνεπώς, η δαπάνη για αγορά ή ανέγερση οποιασδήποτε οικοδομής λειτουργεί αφαιρετικά κατά τον σχηματισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών και μειώνει το σχηματισθέν και μη αναλωθέν κεφάλαιο.»

Επειδή, σύμφωνα με τις Α. 1041/2019 & Α.1070/2020 Αποφάσεις του Διοικητή της ΑΑΔΕ αναφορικά με τον τύπο και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικών ετών 2018 & 2019, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή:

«.....ΠΙΝΑΚΑΣ 5 (ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΤΗΣΙΑΣ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΗΣ ΔΑΠΑΝΗΣ)

....8. Με βάση την περίπτωση ε' του άρθρου 33 του ν. 4172/2013, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις περί τεκμηρίου απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όταν πρόκειται για αγορά παγίου εξοπλισμού επαγγελματικής χρήσης από πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα. Στην έννοια του επαγγελματικού εξοπλισμού δεν περιλαμβάνεται η αγορά ή ανέγερση ακινήτου καθώς και η απόκτηση Ι.Χ. επιβατικού αυτοκινήτου, για τα οποία ισχύει σε κάθε περίπτωση το τεκμήριο απόκτησης. [...]».

Επειδή στο άρθρο 49 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) ορίζεται ότι: «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. ...»

Επειδή στο άρθρο 2 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι:
α) η Παράδοση αγαθών και η Παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,
β) η Εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας,
γ) η Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκαταστημένος σε άλλο κράτος μέλος, ενεργεί με αυτή την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του, ούτε υπάγεται στις διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 5 του άρθρου 13.

Ειδικά, η ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιων μεταφορικών μέσων υπάγεται στο φόρο, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του εγκαταστημένου στο εσωτερικό της χώρας προσώπου,
δ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, τα οποία υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά εμπίπτουν στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 11...»

Επειδή στο άρθρο 30 του ν. 2859/2000 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 σ' αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν....

4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:
α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων, β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινοπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων. γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά, δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης, ε) αγοράς, εισαγωγής η 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, (στ) αγοράς, εισαγωγής η ενδοκοινοτικής απόκτησης ειδών συσκευασίας, των οποίων η παράδοση καλύπτεται από καταβαλλόμενη εγγύηση και των οποίων η περαιτέρω διακίνηση γίνεται χωρίς φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19).»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000: «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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ` της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου....»

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την από έκθεση ελέγχου εισοδήματος από τον έλεγχο των τραπεζικών πιστώσεων της προσφεύγουσας, προέκυψε προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 συνολικού ύψους 750,00 € στο φορολογικό έτος 2018, που αφορά την από κατάθεση μετρητών ύψους 400,00 € και την από κατάθεση μετρητών ύψους 350,00 €, και προσαύξηση συνολικού ύψους 5.600,00 € στο φορολογικό έτος 2019, που αφορά την από κατάθεση ύψους 3.600,00 € και η από μεταφορά ύψους 2.000,00 €. Ως προς τις εν λόγω πιστώσεις η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση το ελέγχου ότι δεν είναι αιτιολογημένες οι εν λόγω πιστώσεις αποτελεί παραβίαση της χρηστής διοίκησης.

Επειδή, όπως έχει κριθεί από το ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές, επί προδικαστικών αιτημάτων:

«Α. Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 § 1 περ. α' του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 § 1 του ν. 4174/2013, ... οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, ... Β. ... το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων

και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, ΣΤΕ 2442/2013, ΣΤΕ 886/2005 κ.ά.) - Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη - Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων.

Γ. Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.».

Με βάση την ως άνω Απόφαση του ΣΤΕ ο φορολογούμενος τεκμαίρεται ότι γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και μπορεί ευχερώς και υποχρεούται να υποδείξει στη φορολογική αρχή την πηγή προέλευσης αυτών, τούτο δε, δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης. Επομένως, να μην επιτρέπεται η αντιστροφή του βάρους της απόδειξης υπέρ της φορολογικής διοίκησης, όχι όμως χωρίς όρια, δεδομένου ότι ως ασφαλιστική δικλείδα πρέπει να ζητούνται από το φορολογούμενο να αιτιολογήσει τα μεγάλα ποσά, τα οποία σε κάθε περίπτωση κρίνονται από τον έλεγχο μετά τη μελέτη του φακέλου της υπόθεσης.

Επομένως, η διαπίστωση προσαύξησης περιουσίας πρέπει να εδράζεται σε «μεγάλα ποσά» (ΣΤΕ 884/2016) για τα οποία ο φορολογούμενος οφείλει να γνωρίζει την πηγή προέλευσής τους. Η έννοια «μεγάλα ποσά» εξειδικεύεται κατά περίπτωση ανάλογα με το προφίλ και την οικονομική δυνατότητα του φορολογουμένου και ως εκ τούτου η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας πρέπει να κρίνεται όχι μόνο με βάση συγκεκριμένο ύψος κατάθεσης, αλλά και από την συνεκτίμηση και άλλων παραγόντων, όπως το επάγγελμά του, το είδος των εισοδημάτων του, την περιοδικότητα των καταθέσεών του, το πλήθος των συνδικαιούχων εκάστου λογαριασμού κλπ το δε τιθέμενο όριο καταθέσεων πάνω από το οποίο θα πρέπει να ζητείται από τον φορολογούμενο συγκεκριμένη αιτιολογία της κάθε μίας κατάθεσης πρέπει να είναι τέτοιο, που ο φορολογούμενος ουσιαστικά να μην υποχρεώνεται στα αδύνατα.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη το ύψος του συνόλου των πιστώσεων που η προσφεύγουσα κλήθηκε να αιτιολογήσει στο φορολογικό έτος 2018, προκύπτει ότι οι υπό κρίση πιστώσεις ύψους 400,00 € και 350,00 €, που σύμφωνα με την υπό κρίση έκθεση ελέγχου αφορούν σε καταθέσεις μετρητών μέσω ΑΤΜ/ΚΑΣ δηλαδή δεν αφορούν ονομαστικές καταθέσεις, αποτελούν μικρά ποσά, και συνεκτιμώντας όλους τους ανωτέρω παράγοντες της αρ. 884/2016 απόφασης του ΣτΕ, καθώς και το γεγονός ότι η προσφεύγουσα αιτιολόγησε την συντριπτική πλειοψηφία των πιστώσεων (η προσφεύγουσα αιτιολόγησε πιστώσεις συνολικού ύψους 570.989,70 € από σύνολο 571.739,70 € που κλήθηκε να αιτιολογήσει), κρίνεται ότι εσφαλμένα ζητήθηκε από την προσφεύγουσα να αιτιολογήσει τις υπό κρίση πιστώσεις συνολικού ύψους 750,00 € στο φορολογικό έτος 2018. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας ως προς τις πιστώσεις συνολικού ύψους 750,00 € φορολογικού έτους 2018 γίνεται δεκτός.

Επειδή, ως προς την αιτιολόγηση των πιστώσεων ύψους 3.600,00 € και 2.000,00 € στο φορολογικό έτος 2019, η προσφεύγουσα επικαλείται με την παρούσα προσφυγή ότι η αιτία που δεν προσκομίστηκαν τα ζητηθέντα από τον έλεγχο αποδεικτικά στοιχεία οφείλεται σε καθυστέρηση του πιστωτικού ιδρύματος για τη διεκπεραίωση του σχετικού αιτήματος. Δεδομένου ότι με την παρούσα προσφυγή δεν προσκομίστηκαν σχετικά στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται η πηγή/αιτία των εν λόγω πιστώσεων, κρίνεται ότι ορθώς καταλογίστηκαν από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή, όσον αφορά τις δαπάνες συνολικού ύψους 13.739,35 € στο φορολογικό έτος 2018 και 10.647,90 € στο φορολογικό έτος 2019 ορθώς κρίθηκαν από τον έλεγχο ότι είναι προσωπικές δαπάνες και δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας, δεδομένου ότι αφορούν δαπάνες αγοράς τροφίμων, δαπάνες παροχής υπηρεσιών στην, καθώς και δαπάνες αγοράς προϊόντων για τα οποία δεν αποδεικνύεται η μεταφορά τους στη όπου δραστηριοποιείται η προσφεύγουσα (ενοικίαση ακινήτων στη μέσω διαδικτυακών πλατφόρμων).

Περαιτέρω, στις η προσφεύγουσα προσκόμισε παραστατικά μεταφοράς αγαθών των εταιρειώνκαι, τα οποία έχουν καταχωριστεί στα βιβλία της προσφεύγουσας, τα οποία έχουν αποτελέσει αντικείμενο του υπό κρίση ελέγχου, και συνεπώς δεν αποτελούν νέα στοιχεία. Στα εν λόγω παραστατικά μεταφοράς αναγράφονται τα στοιχεία του αποστολέα (προμηθευτή), τα στοιχεία του σχετικού παραστατικού αγοράς, καθώς και το είδος των προϊόντων. Όπως προκύπτει από τα στοιχεία της από έκθεσης ελέγχου του ΚΕΦΟΜΕΠ οι εν λόγω δαπάνες για τα αγαθά που μεταφέρθηκαν βάσει των ανωτέρω παραστατικών μεταφοράς δεν έχουν απορριφθεί από τον έλεγχο.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο έλεγχος μη νόμιμα δεν αναγνώρισε δαπάνες ποσού 13.739,35 € στο φορολογικό έτος 2018 και 10.647,90 € στο φορολογικό έτος 2019, είναι απορριπτός ως αβάσιμος.

Επειδή όσον αφορά τις δαπάνες που δεν αναγνώρισε ο έλεγχος προς έκπτωση για ενοίκιο του ακινήτου επί της οδούστα φορολογικά έτη 2018 και 2019 ποσού 6.000,00 € κατ' έτος, και του ακινήτου επί της οδούτην περίοδο Ιανουαρίου - Μαΐου 2018 ποσού 1.320,00 €, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι το ακίνητο επί της οδούείναι επιφανείας 121 τ.μ. και έχει δηλωθεί ως έδρα της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας, και το ακίνητο επί της οδούείναι επιφανείας 156 τ.μ. και μέχρι τις

10.1.2018 ήταν δηλωμένο ως έδρα της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας και ως εγκατάσταση το διάστημα 10.1.2018-25.5.2018.

Λαμβάνοντας υπόψη: α) το είδος της επιχείρησης (ενοικιάσεις δωματίων στη αποκλειστικά μέσω πλατφορμών - ιστοσελίδων), β) το γεγονός ότι δεν προέκυψε από τον έλεγχο ούτε η προσφεύγουσα αποδεικνύει με την υπό κρίση προσφυγή ότι η εκμίσθωση των εν λόγω ακινήτων στην και στον μεγάλης επιφάνειας εξυπηρετούσε τους σκοπούς της ατομικής επιχείρησης δεδομένου ότι δεν προσκομίσθηκε κάποια απόδειξη που να αποδεικνύει ότι χρησιμοποιήθηκαν ως τόπος διοίκησης ή διαχείρισης (όπως π.χ. ως εκθεσιακοί χώροι, χώροι υποδοχής πελατών, στέγασης υπαλλήλων) σε συνδυασμό με το γεγονός ότι δεν προέκυψαν έσοδα από την εκμίσθωση/εκμετάλλευση των εν λόγω ακινήτων, γ) και επικουρικά ότι η κατοικία της προσφεύγουσας είναι στο ισόγειο της δηλωθείσας έδρας επί του πρώτου ορόφου επί της οδούκαι δ) ότι σύμφωνα με το Ε2 των εκμισθωτών των εν λόγω ακινήτων ή εκμίσθωση αφορά σε εκμίσθωση οικίας και όχι γραφείου, ορθώς ο έλεγχος έκρινε ότι οι εν λόγω δαπάνες μίσθωσης δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και δεν αναγνώρισε προς έκπτωσης τις ως άνω δαπάνες, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α του άρθρου 22 και περ. ιβ του άρθρου 23 του ΚΦΕ.

Επειδή όσον αφορά τις δαπάνες αποσβέσεων ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων στα φορολογικά έτη 2018 & 2019, συνολικού ύψους 9.809,72 € κατ' έτος, που αφορούν αποσβέσεις ακινήτου της προσφεύγουσας στην(ύψους 8.200,00 € κατ' έτος) και αποσβέσεις ακινήτου της προσφεύγουσας στο (ύψους 1.609,70 € κατ' έτος), η προσφεύγουσα προβάλλει τον ισχυρισμό ότι εσφαλμένα ο έλεγχος δεν αναγνώρισε αποσβέσεις για τα εν λόγω ακίνητα.

Ωστόσο, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 39 του ν. 4172/2013 από το τεκμαρτό εισόδημα ιδιοχρησιμοποίησης εκπίπτει ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) για δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης ή άλλες πάγιες και λειτουργικές δαπάνες του ακινήτου. Στις πάγιες και λειτουργικές δαπάνες του ακινήτου περιλαμβάνονται και οι αποσβέσεις (σχετ. ΠΟΛ. 1069/2015), συνεπώς στο ποσό που αντιστοιχεί στο 5% που εκπίπτει σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις περιλαμβάνονται και οι αποσβέσεις.

Εν προκειμένω, από τα στοιχεία των αρ. πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, των δηλώσεων Ε1 και Ε2 της προσφεύγουσας των φορολογικών ετών 2018 και 2019, προκύπτει ότι με την εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος των υπό κρίση ετών έχει ήδη αναγνωρισθεί έκπτωση ποσοστού 5% σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, στο οποίο περιλαμβάνονται και οι αποσβέσεις. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι απορριπτός ως αβάσιμος.

Επειδή όσον αφορά τις δαπάνες της περ. γ' του άρθρου 32 του ν. 4172/2013 για τη βελτίωση-ανακαίνιση επαγγελματικού ακινήτου στην συνολικού ύψους 130.180,90 € στο φορολογικό έτος 2018 και 66.799,60 € στο φορολογικό έτος 2019, τις οποίες η προσφεύγουσα δε δήλωσε στον κωδικό 735 των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των αντίστοιχων φορολογικών ετών, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν αφορούν δαπάνες ανεγέρσεως ακινήτου ούτε προσθήκες-επεκτάσεις, αλλά δαπάνες επισκευής-βελτίωσης σε υφιστάμενο κτίριο και συνεπώς δεν αποτελούν τεκμήριο.

Ωστόσο, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, οι εργασίες που πραγματοποιήθηκαν στο υπό κρίση ακίνητο αφορούν εργασίες βελτίωσης και όχι απλής επισκευής ή συντήρησης όπως αυτό άλλωστε προκύπτει και από την αρ.σχετική άδεια οικοδομής, βάσει της οποίας

πραγματοποιήθηκαν οι εν λόγω εργασίες. Στις εργασίες περιλαμβάνονται μεταξύ άλλων και η αντικατάσταση στέγης και κατεδάφιση τμήματος κτιρίου για μετατροπή σε ενοικιαζόμενα διαμερίσματα, η οποία σε κάθε περίπτωση αφορά βελτίωση/προσθήκη που προσθέτει αξία στο ακίνητο και αποτελεί δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (σχετ. 1106121/1943/A0012/2005).

Σε κάθε περίπτωση, δεν συμπεριλαμβάνονται τα ακίνητα στην έννοια του «πάγιου εξοπλισμού επαγγελματικής χρήσης», των διατάξεων της περίπτωσης ε' του άρθρου 33 του ν.4172/2013, για τις οποίες δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις περί τεκμηρίου απόκτησης περιουσιακών στοιχείων,

Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ορθώς κρίθηκε από τον έλεγχο ότι οι ανωτέρω δαπάνες αποτελούν δαπάνες βελτίωσης του υπό κρίση ακινήτου για τις οποίες εφαρμόζονται οι διατάξεις περί τεκμηρίου απόκτησης περιουσιακών στοιχείων.

Επειδή στη φορολογία ΦΠΑ διαπιστώθηκε ότι εισροές συνολικού ύψους 12.580,60 € στο φορολογικό έτος 2018 και 10.528,40 € στα φορολογικά έτη 2018 και 2019, αντίστοιχα, δεν χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων υπό την έννοια του άρθρου 30 του ν. 2859/2000. Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ορθώς δεν αναγνωρίστηκε δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ ύψους 2.606,62 και 1.918,00 € στα φορολογικά έτη 2018 και 2019, αντίστοιχα.

Επειδή, όσον αφορά την αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, και τις αρ. οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών ετών 2018 & 2019, οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στις υπό κρίση εκθέσεις ελέγχου του ΚΕΦΟΜΕΠ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, όσον αφορά την αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, σύμφωνα την παρούσα απόφαση γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας για τα ποσά που καταλογίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας συνολικού ύψους 750,00 € στο φορολογικό έτος 2018, και πρέπει να τροποποιηθεί σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Δεδομένου ότι:

α) στα αποτελέσματα της ατομικής επιχείρησης στο υπό κρίση έτος προκύπτουν μεταφερόμενες ζημιές, και

β) η καταλογισθείσα από τον έλεγχο διαφορά φόρου στο εν λόγω έτος αφορούσε μόνο το ποσό των 750,00 € που είχε καταλογιστεί ως προσαύξηση περιουσίας, βάσει της παρούσας απόφασης, το φορολογητέο εισόδημα του εν λόγω έτους προσδιορίζεται στο φορολογητέο εισόδημα βάσει δήλωσης, ήτοι 168.005,50 €, και συνεπώς στο εισόδημα φορολογικού έτους 2018 δεν προκύπτει διαφορά φόρου, ήτοι δεν προκύπτει ποσό για καταβολή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.
Συγκεκριμένα:

A. Τη μερική αποδοχή αυτής ως προς την αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

B. Την απόρριψη αυτής ως προς την αρ οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 και ως προς τις αρ. οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών ετών 2018 & 2019.

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

- Υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018

	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ-Δήλωσης
Φορολογητέο εισόδημα	168.005,50 €	168.755,50 €	168.005,50 €	0,00 €
Υπόλοιπο φόρου χρεωστικό ποσό	51.486,79 €	51.734,29 €	51.486,79 €	0,00 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	12.675,28 €	12.884,79 €	12.675,28 €	0,00 €
Τέλος επιτηδεύματος	650,00 €	650,00 €	650,00 €	0,00 €
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	440,00 €	440,00 €	440,00 €	0,00 €
Συνολικό Ποσό για καταβολή	65.252,07 €	65.709,08 €	65.252,07 €	0,00 €

- Υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019

	Δήλωσης	Ελέγχου/ΔΕΔ	Διαφορά Ελέγχου/ΔΕΔ - Δήλωσης
Φορολογητέο εισόδημα	44.148,37 €	49.748,37 €	5.600,00 €
Υπόλοιπο φόρου χρεωστικό ποσό	2.825,86 €	4.673,86 €	1.848,00 €
Πρόστιμο 58 ΚΦΔ		924,00 €	924,00 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	3.323,69 €	3.827,69 €	504,00 €
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	308,00 €	308,00 €	0,00 €
Συνολικό Ποσό για καταβολή	6.457,55 €	9.733,55 €	3.276,00 €

- Υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2018

	Δήλωσης	Ελέγχου/ΔΕΔ	Διαφορά Ελέγχου/ΔΕΔ-Δήλωσης
Φόρος εκροών	1.848,41 €	1.848,41 €	0,00 €
Υπόλοιπο φόρου εισροών	38.357,70 €	35.751,11 €	2.606,59 €
Πιστωτικό υπόλοιπο	44.593,30 €	41.986,71 €	2.606,59 €
Σύνολο φόρου για έκπτωση	44.593,30 €	41.986,71 €	2.606,59 €

- Υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2019

	Δήλωσης	Ελέγχου/ΔΕΔ	Διαφορά Ελέγχου/ΔΕΔ-

			Δήλωσης
Φόρος εκροών	27.181,42 €	27.181,42 €	0,00 €
Υπόλοιπο φόρου εισροών	27.901,88 €	27.901,88 €	0,00 €
Πιστωτικό υπόλοιπο	45.313,76 €	40.789,20 €	4.524,56 €
Σύνολο φόρου για έκπτωση	45.313,76 €	40.789,20 €	4.524,56 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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

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.