



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

E-mail: ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 13/12/2023

Αριθμός απόφασης: 2168

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, με έδρα κατά της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την εις την ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης

..... οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (βάσει των ν.4172/13, 4987/2022, ΠΟΛ.1124/2015 & ΠΟΛ.1067/2018) του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

6. Την από έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο επιπέδων φύλλων έλασης από σίδηρο ή χάλυβα, 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 / επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 39.748,30 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 19.874,15 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **59.622,45 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (βάσει των ν.4172, 4987/2022, ΠΟΛ.1124/2015, ΠΟΛ.1067/2018) του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του ως άνω ΕΛ.ΚΕ. για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018.

Στα πλαίσια του ως άνω διενεργηθέντος ελέγχου και κατόπιν διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας εταιρείας δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των φορολογικών ετών 2017 και 2018 και προστέθηκαν ως λογιστικές διαφορές τα παρακάτω ποσά δαπανών:

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΑ ΑΝΑ ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ		
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	2017	2018
Αμοιβές και έξοδα προσωπικού (Λ. 60)		
Αμοιβές και έξοδα τρίτων (Λ. 61)	19.622,00	
Παροχές τρίτων (Λ. 62)	50.499,82	19.709,85
Φόροι - τέλη (Λ. 63)	3.524,48	7.018,82
Διάφορα έξοδα (Λ. 64)	8.238,63	23.135,29
Τόκοι και συναφή έξοδα (Λ. 65)		
Αποσβέσεις παγίων στοιχείων (Λ. 66)	53.730,48	53.730,48
Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως (Λ. 68)		
Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα (Λ. 81)		
Λοιπές λογιστικές διαφορές	1.447,69	
Τεκμαρτό Εισόδημα Α' πηγής από Δωρεάν Παραχώρηση		
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	137.063,10	103.594,44

Αναλυτικά οι λογιστικές διαφορές περιγράφονται στους κάτωθι πίνακες:

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01/2017-31/12/2017		
Λογαριασμός		Λογιστικές διαφορές €
Εξόφληση Δαπανών άνω των 500,00 € με μετρητά		1.447,69 €
Η ελεγχόμενη κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 23 Ν. 4172/13 πραγματοποίησε τις παρακάτω δαπάνες καθαρής αξίας 1.447,69 ευρώ και η τμηματική ή ολική εξόφληση αυτών δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής αλλά με μετρητά:		
TIM : καθαρής αξίας 520,27 € TIM: καθαρής αξίας 627,42 € Ο έλεγχος λαβόντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4174/13 δεν αναγνωρίζει την έκπτωση των ανωτέρω δαπανών συνολικής αξίας 1.447,69 ευρώ και καταλογίζει το ποσό αυτό ως Λογιστική Διαφορά.		1.447,69
61.90.00 Αμοιβές τρίτων με υποκείμενες σε παρακράτηση φόρων		23.322,32 €
62.07.01 Κτιρίων - Εγκαταστάσεων κτιρίων - Τεχνικών έργων		48.134,94
Στους παραπάνω Λογαριασμούς πλην των άλλων, έχουν καταχωρηθεί τα παρακάτω φορολογικά στοιχεία :		
61.90.00 Αμοιβές τρίτων με υποκείμενες σε παρακράτηση φόρων 2.500,00 61.90.00 Αμοιβές τρίτων με υποκείμενες σε παρακράτηση φόρων 2.500,00 61.90.00 Αμοιβές τρίτων με υποκείμενες σε παρακράτηση φόρων 5.000,00 61.90.00 Αμοιβές τρίτων με υποκείμενες σε παρακράτηση φόρων 5.000,00 61.90.00 Αμοιβές τρίτων με υποκείμενες σε παρακράτηση φόρων 2.472,00 61.90.00 Αμοιβές τρίτων με υποκείμενες σε παρακράτηση φόρων <u>2.150,00</u>		
19.622,00		
Καθώς και τα :		
62.07.01 Κτιρίων - Εγκαταστάσεων κτιρίων - Τεχνικών έργων 4.089,43 62.07.01 Κτιρίων - Εγκαταστάσεων κτιρίων - Τεχνικών έργων 5.000,00 62.07.01 Κτιρίων - Εγκαταστάσεων κτιρίων - Τεχνικών έργων 500,48 62.07.01 Κτιρίων - Εγκαταστάσεων κτιρίων - Τεχνικών έργων 2.016,13 62.07.01 Κτιρίων - Εγκαταστάσεων κτιρίων - Τεχνικών έργων 583,44 62.07.01 Κτιρίων - Εγκαταστάσεων κτιρίων - Τεχνικών έργων 1.177,42 62.07.01 Κτιρίων - Εγκαταστάσεων κτιρίων - Τεχνικών έργων 5.028,00 62.07.01 Κτιρίων - Εγκαταστάσεων κτιρίων - Τεχνικών έργων 11.307,94 62.07.01 Κτιρίων - Εγκαταστάσεων κτιρίων - Τεχνικών έργων 584,00 62.07.01 Κτιρίων - Εγκαταστάσεων κτιρίων - Τεχνικών έργων 1.500,00 62.07.01 Κτιρίων - Εγκαταστάσεων κτιρίων - Τεχνικών έργων 2.050,23 62.07.01 Κτιρίων - Εγκαταστάσεων κτιρίων - Τεχνικών έργων -350,00 62.07.01 Κτιρίων - Εγκαταστάσεων κτιρίων - Τεχνικών έργων 5.000,00 62.07.01 Κτιρίων - Εγκαταστάσεων κτιρίων - Τεχνικών έργων <u>3.711,00</u>		61.820,07
42.198,07		
Τα οποία αφορούν αμοιβές Υπεργολάβων, καθώς και υλικά κατασκευής (μπετό, ηλεκτρολογικά υλικά, κατασκευή πισίνας, ξύλινες κατασκευές για πόρτες, παράθυρα, αμοιβές τακτοποίησης αυθαιρέτων, υδραυλικές & ηλεκτρολογικές εργασίες, κ.λ.π.) για το ιδιόκτητο ακίνητο της ελεγχόμενης στον		
Από τον έλεγχο δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης, επειδή οι ανωτέρω δαπάνες συνολικού ποσού 61.820,07 € αφορούν προσθήκες - βελτιώσεις και όχι επισκευές του παραπάνω ακινήτου, καταχωρούνται στον Λογαριασμό του εν λόγω παγίου ακινήτου και προσαυξάνουν την αξία του, υπόκεινται δε, σε τμηματική απόσβεση ακολουθώντας τον συντελεστή απόσβεσης του ακινήτου και όχι εφ' άπαξ έκπτωση ως έξοδο από τα ακαθάριστα έσοδα της, άλλως σε περίπτωση μη χρησιμοποίησης του παγίου, δεν εκπίπτουν σε καμία περίπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της (άρθρα 22,23 & 24 του Ν. 4172/13, Στε 3775/92, 2581/94).		
62.04.23 Ενοίκια χρονομισθώσεων μεταφορικών μέσων		8.301,75 €
63.98.09 Φ.Π.Α. Μη εκπιπόμενος		
6.845,71 € Η ελεγχόμενη στους παραπάνω Λογαριασμούς καταχώρησε τις δαπάνες για χρονομίσθωση από την ενός Ε.Ι.Χ. BMW I-13 με αρ. κυκλοφορίας καθαρής αξίας 8.301,75 ευρώ πλέον ΦΠΑ 24% 1.992,42 ευρώ τον οποίο δεν εξέπεσε και τον καταχώρησε στον λογαριασμό ΦΠΑ μη εκπιπόμενος, ήτοι <u>συνολικά 10.294,17 ευρώ</u> . Η ελεγχόμενη στο ανωτέρω έτος διαθέτει τα παρακάτω ιδιόκτητα ΕΙΧ:		
1. 2. 3.		10.294,17
Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τον αριθμό των μετόχων αυτής (δύο), τον αριθμό των υπαλλήλων της (τρεις & μία καθαρίστρια), το ότι οι πελάτες της αφορούν κατά 99% αλλοδαπές επιχειρήσεις, καθώς και ότι το παραπάνω ΕΙΧ χρησιμοποιείται όλο το 24ωρο και όλες τις ημέρες του χρόνου, κρίνει ότι οι ανωτέρω δαπάνες αφορούν και προσωπικές δαπάνες των μετόχων αυτής, καθώς ήδη κατέχει η ελεγχόμενη δύο ιδιόκτητα ΕΙΧ για τις ανάγκες της και ένα ΦΙΧ, τα οποία χρησιμοποιεί και οι δαπάνες αυτών		

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01/2017-31/12/2017	
Λογαριασμός	Λογιστικές διαφορές €
αναγνωρίζονται από τον έλεγχο, επιβεβαιώνεται δε και από την παροχή σε είδος που δηλώνει για όλα τα παραπάνω ΕΙΧ ο μέτοχος - Πρόεδρος & Δ/νων Σύμβουλος αυτής . Κατόπιν των ανωτέρω δεν αναγνωρίζονται από τον έλεγχο για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα το σύνολο των παραπάνω δαπανών ποσού 10.294,17 ευρώ και προσθέτονται ως Λογιστική Διαφορά σύμφωνα με τα άρθρα 22, 23 & 24 του Ν. 4172/13. 64.98.99 Λοιπά Διάφορα έξοδα 15.338.51 € 63.98.09 Φ.Π.Α. Μη εκπιπόμενος 6.845.71 € Στους παραπάνω Λογαριασμούς πλην των άλλων έχουν καταχωρηθεί και φορολογικά στοιχεία της που αφορούν αγορά στρωμάτων κρεβατιών κ.λ.π. συνολικής καθαρής αξίας 1.954,81 ευρώ και ΦΠΑ 469,16 ευρώ τον οποίο δεν εξέπεσε και τον καταχώρησε στον λογαριασμό ΦΠΑ μη εκπιπόμενος, ήτοι συνολικά 2.423,97 ευρώ. Ο έλεγχος κρίνει ότι αφορούν προσωπικές δαπάνες των μετόχων, και δεν αναγνωρίζονται από τον έλεγχο για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της και προσθέτονται ως Λογιστική Διαφορά σύμφωνα με τα άρθρα 22, 23 & 24 του Ν. 4172/13.	2.423,97
64.02.06 Έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας 7.359.47 € 63.98.09 Φ.Π.Α. Μη εκπιπόμενος 6.845.71 € Στον παραπάνω λογαριασμό έχουν καταχωρηθεί δαπάνες για γεύματα σε διάφορες ταβέρνες, ουζερί, κ.λ.π. (ως φορολογικά στοιχεία εκδόσεως) αλλά από τα δικαιολογητικά που επεδείχθησαν στον έλεγχο για δαπάνες συνολικού ποσού 6.283,82 ευρώ πλέον ΦΠΑ 1.062,94 ευρώ (που καταχωρήθηκε ως ΦΠΑ μη εκπιπόμενος), δεν προέκυψαν τα άτομα που γευμάτισαν - φιλοξενήθηκαν και η σχέση τους με την ελεγχόμενη, ώστε να δύναται ο έλεγχος να εξετάσει την παραγωγικότητα αυτών, κρίνει δε ο έλεγχος ότι αφορούν προσωπικές δαπάνες των μετόχων και προστίθενται ως Λογιστική Διαφορά σύμφωνα με τα άρθρα 22, 23 & 24 του Ν. 4172/13.	7.346,76
66.01.00 Αποσβέσεις κτιρίων - εγκαταστάσεων κτιρίων 65.629,98 € Στον παραπάνω Λογαριασμό πλην των άλλων έχουν καταχωρηθεί και οι αποσβέσεις των ιδιόκτητων ακινήτων της ελεγχόμενης επί της οδού (οικίας 3ου ορόφου 143 τ.μ.), καθώς στον 244,03 τ.μ.), τα οποία όμως δεν χρησιμοποιήθηκαν στην εν λόγω χρήση από την ελεγχόμενη και στο Ε2 δηλώνονται ως Κενά, συνολικού ποσού 53.730,48 €. Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν. 4172/13 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 και επειδή τα παραπάνω Πάγια ουδέποτε χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν στην υπηρεσία από την ελεγχόμενη, από τον έλεγχο απορρίπτονται στο σύνολό τους οι παραπάνω αποσβέσεις των ακινήτων και προστίθενται ως Λογιστική Διαφορά (άρθρ. 22, 23 & 24 Ν. 4172/13).	53.730,48
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2017	137.063,10

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01/2018-31/12/2018	
Λογαριασμός	Λογιστικές διαφορές €
62.04.23 Ενοίκια χρονομισθώσεων μεταφορικών μέσων 19.709,85 € 63.98.09 Φ.Π.Α. Μη εκπιπόμενος 14.114,10 € Η ελεγχόμενη στους παραπάνω Λογαριασμούς καταχώρησε τις δαπάνες για χρονομίσθωση από την ενός Ε.Ι.Χ. BMW I-13 με αρ. κυκλοφορίας, καθώς και για χρονομίσθωση από την ενός Ε.Ι.Χ. MERCEDES-BENZ-C 200 με αρ. κυκλοφορίας , ήτοι συνολικά 19.709,85 ευρώ πλέον ΦΠΑ 24% 4.730,36 ευρώ τον οποίο δεν εξέπεσε και τον καταχώρησε στον λογαριασμό ΦΠΑ μη εκπιπόμενος και <u>συνολικά 24.440,21 ευρώ.</u> Η ελεγχόμενη στο ανωτέρω έτος διαθέτει τα παρακάτω ιδιόκτητα ΕΙΧ: 1. 2. 3. Ο έλεγχος λαβόντας υπόψη τον αριθμό των μετόχων αυτής (δύο), τον αριθμό των υπαλλήλων της (τέσσερες & μία καθαρίστρια), το ότι οι πελάτες της αφορούν κατά 99% αλλοδαπές επιχειρήσεις, καθώς και ότι τα παραπάνω ΕΙΧ χρησιμοποιούνται όλο το 24ωρο και όλες τις ημέρες του χρόνου, κρίνει ότι οι ανωτέρω δαπάνες αφορούν και προσωπικές δαπάνες των μετόχων αυτής, καθώς ήδη κατέχει η ελεγχόμενη δύο ιδιόκτητα ΕΙΧ για τις ανάγκες της και ένα ΦΙΧ, τα οποία χρησιμοποιεί, και οι δαπάνες αυτών αναγνωρίζονται από τον έλεγχο, επιβεβαιώνεται δε και από την παροχή σε είδος που δηλώνει για όλα τα παραπάνω ΕΙΧ ο μέτοχος - Πρόεδρος & Δ/νων Σύμβουλος αυτής. Κατόπιν των ανωτέρω δεν αναγνωρίζονται από τον έλεγχο για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα το σύνολο των παραπάνω δαπανών ποσού 24.440,21 ευρώ και προσθέτονται ως Λογιστική Διαφορά σύμφωνα με τα άρθρα 22, 23 & 24 του Ν. 4172/13.	24.440,21

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01/2018-31/12/2018	
Λογαριασμός	Λογιστικές διαφορές €
64.01.01 Έξοδα ταξιδίων εξωτερικού 37.281,59€ Από το σύνολο του παραπάνω λογαριασμού στον οποίο καταχωρούνται δαπάνες ταξιδίων εξωτερικού, ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει δαπάνες ταξιδίου & διαμονής στο αξίας 1.617,75 ευρώ & στο από 27/12-30/12/2018 στο συνολικής αξίας 8.451,90 ευρώ, επειδή από τα δικαιολογητικά που επεδείχθησαν στον έλεγχο, δεν προέκυψαν τα άτομα που ταξίδεψαν και η αιτία του παραπάνω ταξιδίου στο εξωτερικό ώστε να είναι εφικτός ο έλεγχος της παραγωγικότητας της δαπάνης, κρίνει δε ο έλεγχος ότι οι παραπάνω δαπάνες έγιναν για την κάλυψη προσωπικών αναγκών των μετόχων και δεν είναι παραγωγικές για την εταιρεία και προσθέτονται στα προκύπτοντα οικονομικά αποτελέσματα, με τη μορφή της λογιστική διαφοράς (άρθρ. 22 & 23 Ν. 4172/13).	10.109,25
64.02.05 Έξοδα συνεδρίων - δεξιώσεων και άλλων παρεμφερών εκδηλώσεων 6.734,84 € 63.98.09 Φ.Π.Α. Μη εκπιπόμενος 14.114,10 € Από το σύνολο του παραπάνω Λογαριασμού δεν αναγνωρίζονται δαπάνες καθαρής αξίας 2.554,84 € πλέον ΦΠΑ 613,16 € και συνολικής αξίας 3.168,00 € που αφορούν δεξίωση που πραγματοποιήσε στο Ξενοδοχείο για 50 άτομα την , επειδή από τα στοιχεία που επεδείχθησαν στον έλεγχο δεν προέκυψαν τα άτομα που συμμετείχαν ώστε να μην μπορεί από τον έλεγχο να διαπιστωθεί η σχέση των προσώπων αυτών με την ελεγχόμενη με αποτέλεσμα να είναι ανέφικτη η εξακρίβωση της παραγωγικότητας της δαπάνης και να κριθεί έτσι ως δαπάνη ελευθεριότητας και με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 & 23 του Ν. 4172/13 και προστίθεται στα καθαρά κέρδη της χρήσης αυτής ως λογιστική διαφορά.	3.168,00
64.02.06 Έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας 6.585,76 € 63.98.09 Φ.Π.Α. Μη εκπιπόμενος 14.114,10 € Στον παραπάνω λογαριασμό έχουν καταχωρηθεί δαπάνες για γεύματα σε διάφορες ταβέρνες, ουζερί, κ.λ.π. (ως φορολογικά στοιχεία εκδόσεως) αλλά από τα δικαιολογητικά που επεδείχθησαν στον έλεγχο για δαπάνες συνολικού ποσού 6.585,76 ευρώ, πλέον ΦΠΑ ποσού 1.375,25 ευρώ (που καταχωρήθηκε στα έξοδα ως ΦΠΑ μη εκπιπόμενος) δεν προέκυψαν τα άτομα που γευμάτισαν - φιλοξενήθηκαν και η σχέση τους με την ελεγχόμενη, ώστε να δύναται ο έλεγχος να εξετάσει την παραγωγικότητα αυτών, κρίνει δε ο έλεγχος ότι αφορούν προσωπικές δαπάνες των μετόχων και προστίθενται ως Λογιστική Διαφορά σύμφωνα με τα άρθρα 22, 23 & 24 του Ν. 4172/13.	7.961,01
64.02.99 Διάφορα έξοδα προβολής και διαφήμισης 2.374,00 € Δεν αναγνωρίζονται από τον έλεγχο οι διαφημιστικές δαπάνες συνολικού ποσού 2.020,00 ευρώ (..... για την προμήθεια 250 Ημερήσιων Ημερολογίων Σπινά, 250 κουτιά Ημερολογίων, 500 στυλό & 100 τσάντες , επειδή δεν κατεβλήθη το αναλογούν Δημοτικό τέλος Διαφημίσεων σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ. 1 Β.Δ. 24.9/20-10-1958 και τα άρθρα 22 & 23 Ν. 4172/13 (Στε 1816/2015,1818/2015).	2.020,00
64.98.99 Λοιπά Διάφορα έξοδα 11.364,06 € 63.98.09 Φ.Π.Α. Μη εκπιπόμενος 14.114,10 € Στους παραπάνω Λογαριασμούς πλην των άλλων έχουν καταχωρηθεί και φορολογικά στοιχεία από Σούπερ Μάρκετ, Ζαχαροπλαστεία (.....) που αφορούν αγορά ειδών διατροφής κ.λ.π. συνολικής καθαρής αξίας 1.865,44 ευρώ και ΦΠΑ 300,05 ευρώ τον οποίο δεν εξέπεσε και τον καταχώρησε στον λογαριασμό ΦΠΑ μη εκπιπόμενος, ήτοι συνολικά 2.165,49 ευρώ. Ο έλεγχος κρίνει ότι αφορούν προσωπικές δαπάνες των εταίρων αυτής, και δεν αναγνωρίζονται από τον έλεγχο για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της και προσθέτονται ως Λογιστική Διαφορά σύμφωνα με τα άρθρα 22, 23 & 24 του Ν. 4172/13.	2.165,49
66.01.00 Αποσβέσεις κτιρίων - εγκαταστάσεων κτιρίων 65.629,98 € Στον παραπάνω Λογαριασμό πλην των άλλων έχουν καταχωρηθεί και οι αποσβέσεις των ιδιόκτητων ακινήτων της ελεγχόμενης επί της οδού (οικίας 3ου ορόφου 143 τ.μ.), καθώς στον (Μονοκατοικίας 244,03 τ.μ.), τα οποία όμως δεν χρησιμοποιήθηκαν στην εν λόγω χρήση από την ελεγχόμενη και στο Ε2 δηλώνονται ως Κενά, συνολικού ποσού 53.730,48 €.	53.730,48
Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν. 4172/13 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 και επειδή τα παραπάνω Πάγια ουδέποτε χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν στην υπηρεσία από την ελεγχόμενη, από τον έλεγχο απορρίπτονται στο σύνολό τους οι παραπάνω αποσβέσεις των ακινήτων και προστίθενται ως Λογιστική Διαφορά (άρθρ. 22, 23 & 24 Ν. 4172/13).	
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2018	103.594,44

Στη συνέχεια ο έλεγχος προσδιόρισε τα αποτελέσματα της προσφεύγουσας εταιρείας για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 ως εξής:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘ. ΕΣΟΔΩΝ & ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡ. ΕΤΟΥΣ 2017	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2017	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2017
--	---	---

ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	3.385.527,29	3.385.527,29
ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΚΕΡΔΗ	54.452,09	54.452,09
ΠΛΕΟΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	2.980,42	2.980,42
ΠΛΕΟΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ		137.063,10
ΤΕΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΔΗΛΩΣΗΣ/ ΕΛΕΓΧΟΥ	57.432,51	194.495,61

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘ. ΕΣΟΔΩΝ & ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡ. ΕΤΟΥΣ 2018	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2018	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2018
ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	7.777.693,04	7.777.693,04
ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΚΕΡΔΗ	54.506,87	54.506,87
ΠΛΕΟΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	3.360,09	3.360,09
ΠΛΕΟΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ		103.594,44
ΤΕΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΔΗΛΩΣΗΣ/ ΕΛΕΓΧΟΥ	57.866,96	161.461,40

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων ελέγχου συντάχθηκε το με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τις Προσωρινές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού, όπου κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα εταιρεία προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της εντός προθεσμίας είκοσι ημερών. Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αριθ. πρωτ. υπόμνημα με τις αντιρρήσεις της, οι οποίες αιτιολογημένα δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο, με συνέπεια την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως την μεταρρύθμιση, της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης που αφορά στο φορολογικό έτος 2017, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Έλλειψη πλήρους, σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας.
- Όσον αφορά τις καταλογισθείσες λογιστικές διαφορές η προσφεύγουσα αμφισβητεί μέρος αυτών και συγκεκριμένα τις κάτωθι:
 - ❖ Λογαριασμός 61.90.00 (αμοιβές τρίτων μη υποκείμενες σε παρακράτηση φόρων) και λογαριασμός 62.07.01 (κτιρίων – εγκαταστάσεων κτιρίων – τεχνικών έργων αποσβέσεις κτιρίων – εγκαταστάσεων κτιρίων). Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου ότι οι συγκεκριμένες δαπάνες αφορούν προσθήκες-βελτιώσεις και όχι δαπάνες επισκευές και συντήρησης του ακινήτου της εταιρείας στην
 - ❖ Λογαριασμοί 62.04.23 και 63.98.09 (ενοίκια χρονομισθώσεων μεταφορικών μέσων). Ο έλεγχος δεν τεκμηριώνει και δεν στοιχειοθετεί την κρίση του περί χρήσεως του ΕΙΧ οχήματος με αριθμό κυκλοφορίαςμάρκας BMW για προσωπικές ανάγκες με οποιονδήποτε τρόπο. Όλα τα ΕΙΧ αυτοκίνητα της εταιρείας έχουν καταχωρηθεί ως παροχή σε είδος προς τον μέτοχο, ο οποίος έχει φορολογηθεί για την παροχή αυτή.
 - ❖ Λογαριασμοί 64.02.06 (έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας) και 63.98.09 (ΦΠΑ μη εκπιπόμενος). Το άθροισμα των δαπανών που μνημονεύονται στην έκθεση ελέγχου ανέρχεται σε 5.917,21 πλέον ΦΠΑ, ενώ το ποσό που δεν αναγνωρίζεται από τον έλεγχο ως δαπάνη ανέρχεται σε 6.283,82 πλέον ΦΠΑ, ως εκ τούτου τυγχάνει ανατιπολόγητη. Επίσης στην εν λόγω έκθεση δεν γίνεται μνεία των παραστατικών που απορρίφθηκαν.
 - ❖ Λογαριασμός 66.01.00 (αποσβέσεις κτιρίων – εγκαταστάσεων κτιρίων). Εσφαλμένη η

κρίση του ελέγχου ότι τα ακίνητα ιδιοκτησίας της στην και στηδεν χρησιμοποιούνται καθώς τα συγκεκριμένα ακίνητα (πάγια) χρησιμοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια των υπό έλεγχο διαχειριστικών περιόδων επιχειρηματικά για την τραπεζική χρηματοδότηση της εταιρείας και δη την εξασφάλιση ρευστότητας μέσω περιθωρίου πίστωσης, δεδομένου ότι είχαν εγγραφεί προσημειώσεις υποθήκης προς εξασφάλιση των επιχειρηματικών αναγκών της εταιρείας. Επιπλέον τα συγκεκριμένα ακίνητα χρησιμοποιούνταν κατά τη διάρκεια των υπό έλεγχο διαχειριστικών περιόδων και για τη φιλοξενία εκπροσώπων των προμηθευτών και πελατών κατά τις επισκέψεις τους στην Ελλάδα στο πλαίσιο διαπραγματεύσεων και σύναψης συμφωνιών με την εταιρεία.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά το κρινόμενο έτος:

Άρθρο 21 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

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. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων

.....
2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης

.....
Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,
- 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.

Άρθρο 23 Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

- α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού,

- 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,
- δ) προβλέψεις εκτός των οριζόμενων στο άρθρο 26,
- ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,
- στ) η παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα,
- ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και 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,
- θ) οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,
- ι) οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,
- ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής,
- ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και
- ιγ) το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε. , εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν αποκλείει την έκπτωση των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους - μέλους
- 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.»

Άρθρο 24

«Φορολογικές» Αποσβέσεις

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` ,

β) τον μισθωτή, σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης.

2. Για τους σκοπούς της παρούσας διάταξης, ο όρος «χρηματοοικονομική μίσθωση» σημαίνει οποιαδήποτε προφορική ή έγγραφη σύμβαση με την οποία ο εκμισθωτής (κύριος) υποχρεούται έναντι μισθώματος να παραχωρεί στον μισθωτή (χρήστη) τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, εφόσον πληρούνται ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα κριτήρια:

α) η κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου περιέρχεται στον μισθωτή με τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης,

β) η σύμβαση της μίσθωσης περιλαμβάνει όρο συμφέρουσας προσφοράς για την εξαγορά του εξοπλισμού σε τιμή κατώτερη της αγοραίας αξίας,

γ) η περίοδος της μίσθωσης καλύπτει τουλάχιστον το ενενήντα τοις εκατό (90%) της οικονομικής διάρκειας ζωής του περιουσιακού στοιχείου «όπως αυτή προκύπτει από τον πίνακα της παραγράφου 4» ακόμη και στην περίπτωση που ο τίτλος δεν μεταβιβάζεται κατά τη λήξη της μίσθωσης,

δ) κατά τη σύναψη της σύμβασης της μίσθωσης, η παρούσα αξία των μισθωμάτων ανέρχεται «τουλάχιστον» στο ενενήντα τοις εκατό (90%) της αγοραίας αξίας του περιουσιακού στοιχείου που εκμισθώνεται,

ε) τα περιουσιακά στοιχεία που εκμισθώνονται είναι τέτοιας ειδικής φύσης που μόνον ο μισθωτής δύναται να τα μεταχειριστεί δίχως να προβεί σε σημαντικές αλλοιώσεις.

«Στην περίπτωση της μίσθωσης οχημάτων στην έννοια του μισθώματος σύμφωνα με την περίπτωση δ` δεν συμπεριλαμβάνονται τα κόστη λειτουργίας και κυκλοφορίας του οχήματος.»

3. Εδαφικές εκτάσεις, έργα τέχνης, αντίκες, κοσμήματα και άλλα πάγια στοιχεία ενεργητικού επιχειρήσεων που δεν υπόκεινται σε φθορά και αχρήστευση λόγω παλαιότητας, δεν υπόκεινται σε «φορολογική» απόσβεση.

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

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

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

7. Το ποσό της «φορολογικής» απόσβεσης δεν δύναται να υπερβεί το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής, καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος. 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.).

8. Οι νέες επιχειρήσεις δύνανται να αναβάλουν την «φορολογική» απόσβεση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης κατά τα πρώτα τρία (3) φορολογικά έτη.

«9. Ο υπολογισμός της τιμής κτήσης σύμφωνα με τα άρθρα 41 και 42 γίνεται με βάση τις φορολογικές αποσβέσεις.»

Επειδή στην ΠΟΛ. 1113/02.06.2015 της ΓΔΕ διευκρινίζονται τα εξής:

«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 εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει,

β) με τις διατάξεις του άρθρου 22Α, το οποίο προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 22 του Ν. 4223/2013, ορίζεται ο τρόπος έκπτωσης των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις, και

γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη 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 εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του 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).

Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα.

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 αλλά 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.

Σημειώνεται ότι εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1007/2015 Απόφαση ΓΓΔΕ).

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

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.1216/2014 και ΠΟΛ. 1079/2015 εγκυκλίου μας.

.....

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. 1219/2014 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. 1219/2014, 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.**

Τα ίδια ισχύουν και για τα ποσά των περ. α' και β' της παρ. 1 του άρθρου 14 του Ν. 4172/2013, αναφορικά με την κάλυψη δαπανών (διαμονής, σίτισης και κίνησης) από την επιχείρηση που καταβάλλουν οι εργαζόμενοι κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας τους, τα οποία επίσης εκπίπτουν με τις προϋποθέσεις του άρθρου 22.

.....

δδ) ο φόρος προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες 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.

Για παράδειγμα, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων ο Φ.Π.Α. για τον οποίο δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης από το Φ.Π.Α. εκροών σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000, όπως π.χ. δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, έξοδα ψυχαγωγίας, κ.λπ. και ο οποίος αντιστοιχεί στο μη εκπιπτόμενο ποσό αυτών, ήτοι το υπερβάλλον ποσό των 300 ευρώ της δαπάνης ενός εκ των συμμετεχόντων στην εορταστική εκδήλωση το οποίο δεν εκπίπτει με βάση τις διατάξεις της περ. Γ του άρθρου αυτού του ν. 4172/2013 και του συνόλου των δαπανών ψυχαγωγίας με βάση τις διατάξεις της περ. ια' του υπόψη άρθρου και νόμου, αντίστοιχα.

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.

Σημειώνεται, ότι ο Φ.Π.Α. που επιβάλλεται επί των δαπανών που αφορούν στην επέκταση, προσθήκη ή βελτίωση παγίων τα οποία χρησιμοποιούνται σε πράξεις μη υπαγόμενες σε Φ.Π.Α., προσαυξάνει την αξία κτήσης των πιο πάνω παγίων, η οποία υπόκειται σε απόσβεση κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 24 του ν. 4172/2013,

καθόσον ο φόρος αυτός αφενός δεν εκπίπτει ούτε επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2859/2000 και αφετέρου βαρύνει τις δαπάνες αυτές, οι οποίες περαιτέρω βαρύνουν την αξία κτήσης των εν λόγω κτισμάτων. Ομοίως ο Φ.Π.Α. που βαρύνει τις αγορές ενσώματων παγίων των επιχειρήσεων και ο οποίος δεν μπορεί να εκπέσει από το Φ.Π.Α. εκροών, προσαυξάνει την τιμή κτήσης του παγίου και κατά συνέπεια, εκπίπτει δια μέσω των αποσβέσεων επί της συνολικής αξίας του παγίου αυτού με βάση το άρθρο 24.

Πέραν των ανωτέρω, επισημαίνεται ότι, δεν εκπίπτουν και οι φόροι των οποίων η μη έκπτωση προβλέπεται ρητά από ειδικές διατάξεις νόμων.

Στην περίπτωση που οι ανωτέρω φόροι επαναχρεώνονται στην αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι αυτοί εκπίπτουν ως δαπάνη της επιχείρησης που τους επαναχρεώνει εφόσον το ποσό της επαναχρέωσης έχει συμπεριληφθεί στα φορολογητέα έσοδα της επιχείρησης.

.....

ι) Οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων και οι δαπάνες σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων, κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των 300 ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το 0,5% επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης.

Στις δαπάνες για τη διαμονή φιλοξενούμενων προσώπων περιλαμβάνονται και τα τέλη που σχετίζονται με τη διαμονή (π.χ. δημοτικοί φόροι ημεδαπής ή αλλοδαπής -« city tax »).

Το ανωτέρω όριο των 300 ευρώ ανά συμμετέχοντα εφαρμόζεται ανά εορταστική εκδήλωση. Εφόσον το συνολικό ετήσιο ποσό της εν λόγω δαπάνης υπερβαίνει το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης, τότε η συνολική δαπάνη εκπίπτει μόνο μέχρι του ποσού που δεν υπερβαίνει το εν λόγω ποσοστό. Δηλαδή, σε κάθε περίπτωση η εκπιπτόμενη δαπάνη δεν μπορεί να υπερβαίνει το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων.

ια) Οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Εξαιρούνται δαπάνες ψυχαγωγίας που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της επιχειρηματικής δραστηριότητας των επιχειρήσεων που έχουν ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας, οι οποίες δικαιούνται να εκπέσουν το σύνολο των υπόψη δαπανών.

ιβ) Οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013): «Επαρκής αιτιολογία 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, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. ...».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης για την συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ.). Η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000), β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου. Συγκεκριμένα, το διοικητικό όργανο εντοπίζει, ερμηνεύει και εφαρμόζει τον κρίσιμο κανόνα δικαίου (νομικό σκέλος της πράξης, ορθή ερμηνεία του περιεχομένου του κανόνα δικαίου ΣτΕ 546/2008), υπαγάγει δηλαδή τα πραγματικά περιστατικά στον κανόνα δικαίου (Ευγενία Πρεβεδούρου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο, Εμβάθυνση Δημοσίου Δικαίου, Διάγραμμα). Η υποχρέωση αιτιολογίας αφορά τις πράξεις όλων των λειτουργιών της ενιαίας εξουσίας του Κράτους και επιβεβαιώνει την αρχή της φανεράς δράσης των οργάνων του, διότι μόνο με την αιτιολογία η δημόσια διοίκηση εξαναγκάζεται να αποδείξει ότι είναι αμερόληπτη και χρηστή, δηλαδή ότι τηρεί την αρχή της νομιμότητας. Η ελαττωματική αιτιολογία (ελλείπουσα, ανεπαρκής, πλημμελής ή εσφαλμένη) καθιστά τη διοικητική πράξη άκυρη, όπως και η αόριστη αιτιολογία (ΣτΕ 277/1996) (Αναστάσιος Τάχος, Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2003, σελ. 609-612).

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000). Δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣτΕ 941/1989, Ολ. 3158/1976).

Επειδή, η αιτιολογία της πράξης μπορεί να παρέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012, 962/2012).

Επειδή, τα ευρήματα και τα αποτελέσματα του ελέγχου, οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγράφονται στις

σχετικές εκθέσεις ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλα ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ' έλεγχου οι φόροι.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Δ.: «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 η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως την μεταρρύθμιση, της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας έλλειψη πλήρους, σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας και ειδικότερα ως προς τις διαπιστώσεις του ελέγχου προβάλλει:

- ❖ Ως προς τις λογιστικές διαφορές -Λογαριασμός 61.90.00 (αμοιβές τρίτων μη υποκείμενες σε παρακράτηση φόρων) και λογαριασμός 62.07.01 (κτιρίων – εγκαταστάσεων κτιρίων – τεχνικών έργων αποσβέσεις κτιρίων – εγκαταστάσεων κτιρίων). Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου ότι οι συγκεκριμένες δαπάνες αφορούν προσθήκες-βελτιώσεις και όχι δαπάνες επισκευές και συντήρησης του ακινήτου της εταιρείας στην
- ❖ Ως προς τις λογιστικές διαφορές -Λογαριασμοί 62.04.23 και 63.98.09 (ενοίκια χρονομισθώσεων μεταφορικών μέσων). Ο έλεγχος δεν τεκμηριώνει και δεν στοιχειοθετεί την κρίση του περί χρήσεως του ΕΙΧ οχήματος με αριθμό κυκλοφορίαςμάρκας BMW για προσωπικές ανάγκες με οποιονδήποτε τρόπο. Όλα τα ΕΙΧ αυτοκίνητα της εταιρείας έχουν καταχωρηθεί ως παροχή σε είδος προς τον μέτοχο, ο οποίος έχει φορολογηθεί για την παροχή αυτή.
- ❖ Ως προς τις λογιστικές διαφορές -Λογαριασμοί 64.02.06 (έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας) και 63.98.09 (ΦΠΑ μη εκπιπόμενος). Το άθροισμα των δαπανών που μνημονεύονται στην έκθεση ελέγχου ανέρχεται σε 5.917,21 πλέον ΦΠΑ, ενώ το ποσό που δεν αναγνωρίζεται από τον έλεγχο ως δαπάνη ανέρχεται σε 6.283,82 πλέον ΦΠΑ, ως εκ τούτου τυγχάνει αναίτιολόγητη. Επίσης στην εν λόγω έκθεση δεν γίνεται μνεία των παραστατικών που απορρίφθηκαν.
- ❖ Ως προς τις λογιστικές διαφορές-Λογαριασμός 66.01.00 (αποσβέσεις κτιρίων – εγκαταστάσεων κτιρίων). Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου ότι τα ακίνητα ιδιοκτησίας της στην και στηδεν χρησιμοποιούνται καθώς τα συγκεκριμένα ακίνητα (πάγια) χρησιμοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια των υπό έλεγχο διαχειριστικών περιόδων επιχειρηματικά για την τραπεζική χρηματοδότηση της εταιρείας και δη την εξασφάλιση ρευστότητας μέσω περιθωρίου πίστωσης, δεδομένου ότι είχαν εγγραφεί προσημειώσεις υποθήκης προς εξασφάλιση των επιχειρηματικών αναγκών της εταιρείας. Επιπλέον τα συγκεκριμένα ακίνητα χρησιμοποιούνταν κατά τη διάρκεια των υπό έλεγχο διαχειριστικών περιόδων και για τη φιλοξενία εκπροσώπων των προμηθευτών και πελατών κατά τις επισκέψεις τους στην Ελλάδα στο πλαίσιο διαπραγματεύσεων και σύναψης συμφωνιών με την εταιρεία.

Επειδή ως προς τα ανωτέρω προβαλλόμενα:

Α) Σχετικά με τις λογιστικές διαφορές που σχετίζονται με την απόρριψη δαπανών για προσθήκες – βελτιώσεις ακινήτου (λογαριασμοί 61.90.000 Αμοιβές τρίτων με υποκείμενες σε παρακράτηση φόρων και 62.07.01 Κτιρίων – Εγκαταστάσεων Κτιρίων – Τεχνικών έργων)

Επειδή, σύμφωνα με τις αρχές της 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 παγίων 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 παγίου περιουσιακού στοιχείου είναι κάθε μεταβολή που γίνεται σε 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 παγίου περιουσιακού στοιχείου είναι η τεχνολογική επέμβαση που γίνεται σ' αυτό με σκοπό να διατηρείται στην αρχική του παραγωγική ικανότητα για όσο το δυνατόν μεγαλύτερο χρονικό διάστημα.**

5 **Επισκευή ενσώματου παγίου 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 παγίων περιουσιακών στοιχείων και καταχωρείται στους σχετικούς λογαριασμούς των στοιχείων αυτών.**

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1069/2015 της ΓΓΔΕ «... Στην έννοια του όρου δαπάνες επισκευής, συντήρησης και ανακαίνισης ακινήτου, περιλαμβάνονται οι δαπάνες που συνίστανται στην αγορά αγαθών και την παροχή υπηρεσιών και γίνονται με σκοπό: α) να επαναφέρουν κάποιο ακίνητο που έχει υποστεί βλάβη ή αλλοίωση στην αρχική του κατάσταση, β) να διατηρήσουν κάποιο ακίνητο σε καλή κατάσταση, να προληφθούν ή να παρεμποδιστούν τυχόν βλάβες ή αλλοιώσεις του από τη χρήση ή τη λειτουργία ή την πάροδο του χρόνου και γ) την αποκατάσταση της αρχικής του φυσιογνωμίας (αρχιτεκτονικής, δομικής, μορφολογικής και καλλιτεχνικής), καθώς και τη λειτουργική εξυπηρέτηση της χρήσης για την οποία προορίζεται το ακίνητο, ανεξάρτητα από την αιτία που προκάλεσε την καταστροφή του. Στις δαπάνες αυτές δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες που αφορούν προσθήκες ή βελτιώσεις ακινήτου. ...»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (βάσει των ν.4172, 4987/2022 και ΠΟΛ.1124/2015, ΠΟΛ.1067/2018) του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας, για το φορολογικό έτος 2017, δαπάνες

συνολικού ποσού 61.820,07 ευρώ που έκρινε ότι αυτές αφορούν προσθήκες – βελτιώσεις και όχι επισκευές και συντήρηση ακινήτου ιδιοκτησίας της ευρισκόμενο στον της καθώς αυτές καταχωρούνται στον Λογαριασμό του εν λόγω παγίου ακινήτου και προσαυξάνουν την αξία του, υπόκεινται δε σε τμηματική απόσβεση ακολουθώντας στον συντελεστή απόσβεσης του ακινήτου και όχι εφάπαξ έκπτωση ως έξοδο από τα ακαθάριστα έσοδά της, άλλως σε περίπτωση μη χρησιμοποίησης του παγίου δεν εκπίπτουν σε καμία περίπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της.

Ειδικότερα, οι υπό κρίση δαπάνες αφορούν αμοιβές Υπεργολάβων καθώς και υλικά κατασκευής (μπετό, ηλεκτρολογικά υλικά, κατασκευή πισίνας, ξύλινες κατασκευές για πόρτες, αμοιβές τακτοποίησης αυθαιρέτων, υδραυλικές & ηλεκτρολογικές εγκαταστάσεις κ.λπ.).

Σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, από την περιγραφή των φορολογικών στοιχείων που απορρίφθηκαν ως δαπάνη για επισκευές - συντηρήσεις, αναλυτικά προκύπτουν τα κάτωθι:

- Τα φορολογικά στοιχεία των Υπεργολάβων αναγράφουν ως παρασχεθείσες Υπηρεσίες, «χτίσιμο όχθας πέτρα, σενάζια ενδιάμεσα όχθας πέτρα, καπάκια πέτρας, διαπλάτυση σκάλας με πέτρα, μόνωση βεράντας, άνοιγμα θεμέλια, τοποθέτηση ογκολίθων για θεμελίωση», (δαπάνες συνολικής αξίας 15.000,00€)
- Τα φορολογικά στοιχεία της, αναγράφουν ως παρασχεθείσες Υπηρεσίες, «προμήθεια και τοποθέτηση αντλία πισίνας, προμήθεια και τοποθέτηση συστήματος στερέωσης τέντας, αρμολόγημα πέτρας μετά την τοποθέτηση κουφώματος, κλπ» (δαπάνες συνολικής αξίας 2.472,00€),
- Τα φορολογικά στοιχεία του Αρχιτέκτονα Μηχανικού αναγράφουν τη αμοιβή του για τακτοποίηση αυθαίρετης κατασκευής ξενώνων και αποθήκης καθώς και αμοιβή μελέτης διαμόρφωσης περιβάλλοντος χώρου» (δαπάνες συνολικής αξίας 2.150,00€),
- Τα φορολογικά στοιχεία της αναφέρουν προμήθεια ηλεκτρολογικού υλικού σε μεγάλη ποσότητα, ήτοι μπρίζες διακόπτες, φωτιστικά, κλπ, που προσδιορίζει αλλαγή με νέα» (δαπάνες συνολικής αξίας 4.672,87€)
- Τα φορολογικά στοιχεία του Υπεργολάβου, αναφέρουν «εργασίες επισκευής τοιχοποιίας υδραυλικές εργασίες, επικόλληση πλακιδίων, ελαιοχρωματισμοί, Ηλεκτρολογικές εργασίες μετά υλικών συνολική αξίας 18.739,00 ευρώ»,
- Το φορολογικό στοιχείο της αναφέρει «προμήθεια ξυλείας καστανιάς, εμποτισμένες πηχές, καλάμι, κλπ» (δαπάνες συνολικής αξίας 1.177,42€) και
- Τα φορολογικά στοιχεία της « προμήθεια Μπαλκονόπορτες, υαλοστάσια, εξώθυρες, ντουλάπια, τελάρα, πορτάκια, σήτες, σύρτες βαρέου τύπου, βάψιμο μεταφορά τοποθέτηση πέργκολας, πρεβάζια, κλπ» (δαπάνες συνολικής αξίας 15.092,17€)

Οι ανωτέρω δαπάνες ορθά κρίθηκε από τον έλεγχο ότι δεν αφορούν δαπάνες επισκευής και συντήρησης ακινήτου της καθόσον από την περιγραφή και το κόστος αυτών δεν συνάγεται ότι αφορούν σε τακτικές δαπάνες συντήρησης επισκευής αλλά αφορούν σε κατασκευές και λειτουργικές βελτιώσεις αυτού οι οποίες αναμένεται να προσφέρουν οφέλη πέραν της μιας ετήσιας περιόδου, και στο πλαίσιο αυτό προσαυξάνουν την αξία του. Κατόπιν των ανωτέρω, οι συγκεκριμένες δαπάνες δεν δύναται να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Σημειώνεται ότι ως προς την δυνατότητα υπολογισμού αποσβέσεων ως επί της αξίας του ανωτέρω ακινήτου γίνεται λόγος παρακάτω καθώς διαπιστώθηκε επίσης λογιστική διαφορά καθώς κατά την ελεγχόμενη χρήση το ακίνητο δεν χρησιμοποιήθηκε από την προσφεύγουσα.

Β)Σχετικά με τις λογιστικές διαφορές που σχετίζονται με την απόρριψη δαπανών για χρονομίσθωση μεταφορικών μέσων (λογαριασμοί 62.04.23 Ενοίκια χρονομισθώσεων μεταφορικών μέσων και 63.98.09 ΦΠΑ Μη εκπιπτόμενος)

Επειδή στην ΠΟΛ. 1113/02.06.2015 της ΓΓΔΕ διευκρινίζονται τα εξής:

«... 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. 1219/2014 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. 1219/2014, 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, περαιτέρω, στην ΠΟΛ. 1045/2017 με θέμα “Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 13 του Ν. 4172/2013, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 99 του Ν.4446/2016 (Α΄ 240) για την παροχή σε είδος εταιρικού οχήματος” αναφέρεται:

«1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 99 του Ν.4446/2016 (ΦΕΚΑ΄ 240/22-12-2016) αντικαταστάθηκε η παράγραφος 2 του άρθρου 13 του Ν. 4172/2013 και ορίστηκε νέος τρόπος υπολογισμού της αξίας της παροχής σε είδος, ο οποίος υπολογίζεται ως ποσοστό της Λιανικής Τιμής προ Φόρων (ΛΤΠΦ) του οχήματος που παρέχεται.....

Διευκρινίζεται ότι από 01.01.2016 η παροχή σε είδος, η οποία πλέον υπολογίζεται με βάση τις προαναφερθείσες διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 13 του Ν.4172/2013 όπως αυτές ισχύουν και όχι ως ποσοστό επί του πραγματικού κόστους του οχήματος, δεν χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό της πραγματικής δαπάνης του οχήματος για την παραχωρούσα επιχείρηση αλλά μόνο για τον υπολογισμό του τεκμαρτού εισοδήματος για τον χρήστη του.

Οι πραγματικές δαπάνες της επιχείρησης, που αφορούν στο κόστος του οχήματος και περιλαμβάνουν αποσβέσεις, κόστη επισκευής και συντήρησης, τέλη κυκλοφορίας, καύσιμα, διόδια καθώς και το σχετικό κόστος σε περίπτωση μίσθωσης ή χρηματοοικονομικής μίσθωσης, κλπ. εκπίπτουν στο σύνολό τους (100%) με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 (προϋποθέσεις περιπτώσεων α΄, β΄, και γ΄) και τα όσα ειδικότερα αναφέρονται στην ΠΟΛ. 1113/2015 εγκύκλιο, κατά περίπτωση.»

Επειδή, οι κρινόμενες δαπάνες αφαιρούνται στο σύνολό τους με την προϋπόθεση όμως να πληρούνται τα κριτήρια και οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στο άρθρο 22 ΚΦΕ. Ο υπολογισμός της παροχής σε είδος του οχήματος γίνεται σε επίπεδο χρήστη φυσικού προσώπου (εργαζόμενου ή εταίρου ή μετόχου) και αφορά αποκλειστικά και μόνο τον υπολογισμό της παροχής σε είδος και δεν αφορά τον τρόπο αναγνώρισης των πραγματικών δαπανών της επιχείρησης (βενζίνη, ασφάλιστρα, συντήρηση κ.λπ.) Η έκπτωση των πραγματικών δαπανών των οχημάτων δεν διαφοροποιείται από όλες τις άλλες δαπάνες και κρίνεται με βάση τις γενικές διατάξεις του άρθρου 22 του ΚΦΕ, δηλαδή τα έξοδα αυτά να: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) να 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. Τα παραπάνω ισχύουν κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του ΚΦΕ, στις οποίες διατάξεις και στην περ. ιβ', προβλέπεται ότι δεν εκπίπτουν οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση και σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας, για το φορολογικό έτος 2017, δαπάνες συνολικού ποσού 10.294,17 ευρώ που αφορούν α) δαπάνες χρονομίσθωσης από την ενός Ε.Ι.Χ. BMW I-13 με αριθ. κυκλοφορίας καθαρής αξίας 8.301,75 ευρώ πλέον ΦΠΑ 24% 1.992,42 ευρώ, τον οποίο δεν εξέπεσε και τον καταχώρησε στον λογαριασμό ΦΠΑ μη εκπιπτόμενος.

Η προσφεύγουσα εταιρεία το υπό κρίση έτος διαθέτει επίσης τα παρακάτω ιδιόκτητα οχήματα:

.....
Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη των αριθμό των μετόχων αυτής (δύο), τον αριθμό των υπαλλήλων της (τρεις & μια καθαρίστρια), το γεγονός ότι οι πελάτες της αφορούν κατά 99% σε αλλοδαπές επιχειρήσεις, καθώς και ότι το Ε.Ι.Χ. BMW I-13 με αριθ. κυκλοφορίας χρησιμοποιείται και σε ώρες εκτός ωραρίου, έκρινε με βάση τα ανωτέρω ότι οι εν λόγω δαπάνες αφορούν προσωπικές δαπάνες του μετόχου αυτής, καθώς η προσφεύγουσα ως αναφέρθηκε ήδη κατέχει δύο ιδιόκτητα ΕΙΧ για τις ανάγκες της και ένα ΦΙΧ, τα οποία χρησιμοποιεί και οι δαπάνες αυτών αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο.

Επειδή, έχει αναγνωρισθεί και ως κόστος μισθοδοσίας (παροχή σε είδος) η παραχώρηση στον μέτοχος – Πρόεδρος και Δ/νων Σύμβουλος αυτής, των παραπάνω ιδιόκτητων ΕΙΧ (TOYOTA , PORSCHE) και του μισθωμένου (BMW).

Ειδικότερα σύμφωνα με την από βεβαίωση αμοιβής που καταβλήθηκε σε τρίτους της προσφεύγουσας εταιρείας αναφέρονται τα εξής:

«Δια της παρούσης βεβαιώνουμε ότι, όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της εταιρείας μας, ο/η και Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ έλαβε κατά το έτος 2017 ως παροχή σε είδος ποσό 26.016,61€ για τα κάτωθι αυτοκίνητα που του παραχωρήθηκαν.

Οχήματα που παραχωρήθηκαν:

..... 01/01/2017-31/12/2017 Εργοστασιακή Αξία Οχήματος: 40.748,00€

Αναλογούν Εισόδημα: 6.723,40€

..... 01/01/2017-31/12/2017 Εργοστασιακή Αξία Οχήματος: 92.834,00€

Αναλογούν Εισόδημα: 10.211,74€

..... 01/01/2017-31/12/2017 Εργοστασιακή Αξία Οχήματος: 41.279,00€

Αναλογούν Εισόδημα: 9.081,47€».

Επειδή, η προσφεύγουσα αμφισβητεί τις ως άνω λογιστικές διαφορές προβάλλοντας ως μόνο ισχυρισμό την έλλειψη αιτιολογίας του ελέγχου ωστόσο στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρεται ειδικώς ο λόγος που απορρίφθηκαν ως μη παραγωγικές οι ανωτέρω δαπάνες του τρίτου επιβατηγού αυτοκινήτου που έχει παραχωρηθεί στον Πρόεδρο και Διευθύνοντα Σύμβουλο καθότι αφενός το πελατολόγιο της προσφεύγουσας αφορά κατά 99% σε αλλοδαπές

επιχειρήσεις μη εγκαταστημένες στην Ελλάδα γεγονός από το οποίο συνάγεται ότι δεν απαιτείται η μετάβαση σε αυτούς με την χρήση επιβατικών οχημάτων και η προσφεύγουσα άλλωστε για την εξυπηρέτηση των αναγκών της έχει ήδη στην κατοχή της δύο ιδιόκτητα επιβατηγά οχήματα και ένα ΦΙΧ των οποίων οι δαπάνες αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο, **αφετέρου** στον Πρόεδρο και Διευθύνοντα Σύμβουλο έχουν παραχωρηθεί τρία επιβατηγά οχήματα που λογικά είναι πρακτικώς αδύνατο να χρησιμοποιούνται αμιγώς για την κάλυψη επιχειρηματικών σκοπών και το εν λόγω άλλωστε επιβεβαιώνεται από το γεγονός ότι για το μισθωμένο όχημα διαπιστώθηκε ότι χρησιμοποιείται και σε χρόνο πέραν του ωραρίου λειτουργίας της επιχείρησης ήτοι συνάγεται ότι το εν λόγω μισθωμένο όχημα εξυπηρετεί προσωπικές ανάγκες του Προέδρου και Διευθύνοντος Συμβούλου. Η αναφορά της προσφεύγουσας ότι το εν λόγω αυτοκίνητο έχει παραχωρηθεί ως παροχή σε είδος προς τον μέτοχο, ο οποίος έχει φορολογηθεί για την παροχή αυτή και για τον λόγο αυτό πρέπει να αναγνωρισθεί η έκπτωση των ως άνω δαπανών, αλυσιτελώς προβάλλεται καθώς η εκπαιδευτικότητα των δαπανών κρίνεται με βάση τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ΚΦΕ.

Γ)Σχετικά με τις λογιστικές διαφορές που σχετίζονται με την απόρριψη δαπανών για υποδοχή και φιλοξενία (λογαριασμοί 64.02.06 Έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας και 63.98.09 ΦΠΑ Μη εκπιπόμενος)

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 περ. ια και ιβ:

«ια) Οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Εξαιρούνται δαπάνες ψυχαγωγίας που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της επιχειρηματικής δραστηριότητας των επιχειρήσεων που έχουν ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας, οι οποίες δικαιούνται να εκπέσουν το σύνολο των υπόψη δαπανών.

ιβ) Οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.»

Επειδή, από τη νομολογία γίνεται δεκτό ότι το βάρος της παραγωγικότητας μιας δαπάνης, η οποία εκφεύγει του σκοπού της επιχείρησης, το φέρει η επιχείρηση απαραίτητο στοιχείο είναι η δημιουργία πλέγματος δικαιολογητικών προς απόδειξη των δαπανών αυτών, από τα οποία δικαιολογητικά να μπορεί να θεμελιωθεί ότι αυτές έχουν γίνει χάριν της επιχείρησης και όχι για προσωπικές ανάγκες του επιχειρηματία ή γενικότερα για σκοπούς εκτός της επιχειρηματικής αποστολής. Ως εκ τούτου η επιχείρηση πέραν της καταχώρησης και επίδειξης του σχετικού παραστατικού θα πρέπει να αποδείξει την παραγωγικότητα της δαπάνης με δικαιολογητικά που να συσχετίζουν το γεγονός με τον επιχειρηματικό σκοπό. (Σταματόπουλος, Καραβοκύρης, Δαπάνες επιχειρήσεων σελ. 257-262).

Επειδή, εν προκειμένω ο έλεγχος δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας, για το φορολογικό έτος 2017, δαπάνες συνολικού ποσού 7.346,76 ευρώ (6.283,82€+ 1.062,94€) που αφορούν δαπάνες για γεύματα σε διάφορες ταβέρνες, ουζερί κλπ (ως φορολογικά στοιχεία εκδόσεως) καθώς από τα δικαιολογητικά που επεδείχθησαν στον έλεγχο δεν προέκυψαν τα άτομα που γευμάτισαν – φιλοξενήθηκαν και η σχέση τους με την προσφεύγουσα, ώστε να δύναται να εξετάσει ο έλεγχος την παραγωγικότητα αυτών και ως εκ τούτου έκρινε ότι αφορούν προσωπικές δαπάνες των μετόχων. Σύμφωνα με την έκθεση απόψεων, από το άθροισμα της δαπάνης εκ των ανωτέρω παραστατικών που έχουν εκδοθεί από τις ως άνω αναφερόμενες επιχειρήσεις και όπως προκύπτει από τα βιβλία της προσφεύγουσας πρόκειται πράγματι για συνολικό ποσό 5.917,21

ευρώ ενώ στην έκθεση ελέγχου αναφέρεται το ποσό των 6.283,82 ευρώ. Η διαφορά οφείλεται στην μη αναφορά του ελέγχου στο στοιχείο της αξίας 366,61 ευρώ, το οποίο οφείλεται σε εκ παραδρομής σφάλμα του ελέγχου, γεγονός ωστόσο το οποίο ουδεμία επιρροή ασκεί στο αποτέλεσμα, αφού το ανωτέρω άθροισμα ευχερώς προκύπτει από τα συναθροιζόμενα ποσά των ανωτέρω επιχειρήσεων συμπεριλαμβανομένης και της Περαιτέρω η προσφεύγουσα αφενός δεν προβάλλει οιαδήποτε ένσταση-αντίρρηση ως προς τον χαρακτηρισμό των εν λόγω δαπανών ως προσωπικών δαπανών των εταίρων και αφετέρου δεν προσκομίζει οιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο ή δικαιολογητικό (π.χ. κατάσταση πρόσωπα που συμμετείχαν σε μια εκδήλωση και την σχέση τους με την επιχείρηση, ηλεκτρονική αλληλογραφία ή συμφωνητικά για το γεγονός ή ανακοινώσεις που να αποδεικνύουν τον επιχειρηματικό σκοπό μιας εκδήλωσης ή συνεστίασης) από το οποίο να προκύπτει ότι οι εν λόγω δαπάνες πραγματοποιήθηκαν αποκλειστικά προς το συμφέρον της επιχείρησης, ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της τυγχάνει απορριπτέος.

Δ) Σχετικά με τις λογιστικές διαφορές που σχετίζονται με την απόρριψη δαπανών αποσβέσεων κτιρίων (λογαριασμός 66.01.00 αποσβέσεων κτιρίων – εγκαταστάσεων κτιρίων)

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1073/31-3-2015 της ΓΓΔΕ με θέμα: «Κοινοποίηση και ερμηνεία των διατάξεων περί φορολογικών αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013»:

«Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α167) αναφορικά με το πιο πάνω θέμα και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013, όπως ισχύουν, καθορίζονται οι φορολογικές αποσβέσεις οι οποίες εκπίπτουν από το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές προκειμένου για τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα. Οι διατάξεις αυτές ισχύουν, σύμφωνα με την παρ.3 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, για φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο νέος νόμος δε συναρτά τη διενέργεια αποσβέσεων με το χρόνο απόκτησης των παγίων. Κατά συνέπεια, οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται για φορολογικές αποσβέσεις που διενεργούνται σε φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά ανεξάρτητα του χρόνου απόκτησης των παγίων δηλαδή, είτε αυτά αποκτήθηκαν πριν από την 01.01.2014 είτε μετά την ημερομηνία αυτή. ... Οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται αφενός για όλα τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες καθώς και για τα φυσικά πρόσωπα που αποκτούν κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα (παρ.1 και 2 άρθρου 21, παρ.1 του άρθρου 47 του νόμου αυτού).

2.

Για φορολογικά έτη με έναρξη από την 01.01.2015, οπότε τίθενται σε ισχύ τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π. - ν.4308/2014), ισχύουν τα ακόλουθα:

Καταρχήν, στις διατάξεις των Ε.Λ.Π. δεν ορίζεται η έννοια των εξόδων πολυετούς απόσβεσης για λογιστικούς σκοπούς. Ωστόσο, παρέχεται η δυνατότητα τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης που εμφανίζονται στις λογιστικές καταστάσεις μέχρι και την 31.12.2014 να συνεχίζουν να εμφανίζονται στις καταστάσεις αυτές μέχρι την ολοσχερή απόσβεσή τους (παρ.5 άρθρου 37 ν.4308/2014). Επομένως, τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης που πραγματοποιήθηκαν πριν την 01.01.2015 και δεν έχουν αποσβεσθεί πλήρως έως τις 31.12.2014, θα συνεχίσουν να αποσβένονται με συντελεστή 10% και μετά το 2014 μέχρι την ολοσχερή απόσβεσή τους.

Αντίθετα, προκειμένου για έξοδα που ενέπιπταν στην έννοια των εξόδων πολυετούς απόσβεσης δυνάμει του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και πραγματοποιούνται από 01.01.2015 και εφεξής, αυτά θα εκπίπτουν εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013, στο βαθμό που δεν εντάσσονται σε μία από τις κατηγορίες παγίων (ενσώματων ή άυλων) που προβλέπονται από τις διατάξεις των Ε.Λ.Π.

Ειδικότερα, οι δαπάνες που πραγματοποιούνται από 01.01.2015 για την απόκτηση ενός παγίου οι οποίες συνδέονται άμεσα με αυτό και είναι απαραίτητες για να φθάσει το πάγιο σε κατάσταση που να μπορεί να χρησιμοποιηθεί, περιλαμβάνονται στο κόστος κτήσης αυτού (π.χ. προκειμένου για ακίνητα ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων, έξοδα συμβολαιογράφου, μεταγραφής, αμοιβή για εκτίμηση ακινήτου και παράσταση δικηγόρου κ.λπ.). Στο κόστος αυτό μπορεί να συμπεριλαμβάνονται και οι τόκοι δανείων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα ΕΛΠ ή ΔΛΠ, κατά περίπτωση.

7. Με την παρ.6 του ίδιου άρθρου, ορίζεται ότι η φορολογική απόσβεση ενός παγίου 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 και όχι από το μήνα που αυτό άρχισε να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί. ...

Σημειώνεται ότι όσον αφορά στα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της βασικής επαγγελματικής δραστηριότητας της επιχείρησης, ούτε και για τις τυχόν παρεπόμενες ασχολίες της, δηλαδή εκείνα τα οποία έχουν τεθεί εκτός εκμετάλλευσης (ή σε αδράνεια), γι' αυτά και για το χρονικό διάστημα που είναι εκτός εκμετάλλευσης δεν θα υπολογίζονται φορολογικές αποσβέσεις, δεδομένου ότι δεν μπορεί να δικαιολογηθεί απόσβεση αυτών λόγω μη ύπαρξης λειτουργικής φθοράς τους. Κατά τον χρόνο που θα αρχίσει πάλι η παραγωγική τους λειτουργία, συνεχίζουν να διενεργούνται οι φορολογικές αποσβέσεις έως την πλήρη απόσβεσή τους.»

Επειδή, στο άρθρο 24§6, ορίζεται ότι η φορολογική απόσβεση ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο κατ' αναλογία με τους συντελεστές του άρθρου 24§. Σημειώνεται ότι όσον αφορά τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, τα οποία δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της βασικής επαγγελματικής δραστηριότητας της επιχείρησης, ούτε για τυχόν παρεπόμενες ασχολίες της, δηλαδή εκείνα τα οποία έχουν τεθεί εκτός εκμετάλλευσης (αδράνεια), γι' αυτά και για το χρονικό διάστημα που είναι εκτός εκμετάλλευσης δεν θα υπολογίζονται φορολογικές αποσβέσεις, δεδομένου ότι δεν μπορεί να δικαιολογηθεί απόσβεση αυτών λόγω μη ύπαρξης λειτουργικής φθοράς τους. Κατά τον χρόνο που θα αρχίσει πάλι η παραγωγική τους λειτουργία, συνεχίζουν να διενεργούνται οι φορολογικές αποσβέσεις έως την πλήρη απόσβεσή τους (Σταματόπουλος, Καραβοκύρης, Δαπάνες επιχειρήσεων σελ. 408-409).

Επειδή, εν προκειμένω ο εκ του καταστατικού προβλεπόμενος σκοπός της εταιρείας περιλαμβάνει και άλλες δραστηριότητες συναφείς με ακίνητα, ωστόσο όπως προκύπτει από το τηρούμενο αρχείο του μητρώου και τις δηλωθείσες δραστηριότητες της προσφεύγουσας εταιρείας, αντικείμενο εργασιών της κατά την ελεγχόμενη χρήση είναι αποκλειστικά και μόνο το εμπόριο και η αντιπροσωπεία προϊόντων χάλυβα.

Επειδή, στην κρινόμενη περίπτωση ο έλεγχος δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας για το φορολογικό έτος 2017 δαπάνες αποσβέσεων

συνολικού ποσού 53.730,48 ευρώ καθώς στο λογαριασμό αποσβέσεων κτιρίων έχουν καταχωρηθεί οι αποσβέσεις των ιδιόκτητων κτιρίων της προσφεύγουσας ευρισκόμενα επί της οδού (οικίας 3ου ορόφου έκτασης 143 τ.μ.), καθώς στον(Μονοκατοικίας 244,03 τ.μ.), τα οποία όμως δεν χρησιμοποιήθηκαν στην εν λόγω χρήση από την ελεγχόμενη και στο έντυπο Ε2 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος δηλώνονται ως κενά, ήτοι δεν διαπιστώνεται να χρησιμοποιούνται από τρίτο ούτε και από την ίδια την επιχείρηση καθώς από τα στοιχεία της φορολογικής της εικόνας δεν προκύπτει να έχει δηλωθεί εγκατάσταση που να συσχετίζεται με τα ανωτέρω ακίνητα με σκοπό την άσκηση των δραστηριοτήτων της.

Επειδή, όσον αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας ότι τα υπό κρίση πάγια αποτέλεσαν εμπράγματα ασφάλεια για λήψη ενυπόθηκων δανείων, και προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκομίζει σχετικές βεβαιώσεις, οι οποίες αναφέρουν ότι τα ακίνητα ήταν προσημειωμένα για τα έτη 2017 & 2018 από τραπεζικά ιδρύματα προκειμένου για σκοπούς χρηματοδότησης της εταιρείας, σημειώνεται ότι στην εν λόγω περίπτωση δεν υφίσταται χρήση/εκμετάλλευση του παγίου ώστε να υφίσταται λειτουργική φθορά το πάγιο ως εκ τούτου ο εν λόγω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος καθότι στις προαναφερθείσες διατάξεις και οδηγίες της Διοίκησης σαφώς αναφέρεται ότι δεν μπορεί να δικαιολογηθεί απόσβεση στην περίπτωση της μη ύπαρξης λειτουργικής φθοράς.

Επειδή, οι διαπιστώσεις ελέγχου της με ημερομηνία θεώρησης Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία με έδρα, και την επικύρωση της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Φορολογικό έτος 2017

Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού / Πράξη Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ (με αριθ.)

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά εισόδημα		57.432,51	194.495,61	194.495,61	137.063,10
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				39.748,30
	Χρωστικό ποσό	9.917,74	49.666,04	49.666,04	
Προκαταβολή φόρου		16.655,43	16.655,43	16.655,43	

Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			19.874,15	19.874,15	19.874,15
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/ου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης					
Τέλος επιτηδεύματος		1.000,00	1.000,00	1.000,00	
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	25.753,17	87.195,62	87.195,62	59.622,45
	για επιστροφή				

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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

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.