



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 09-01-2024

Αριθμός Απόφασης: 30

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604537
e-mail : ded.ath@aade.gr

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)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία που εδρεύει κατά της με αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις του 3ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα από τον διαχειριστή τηςκαι μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Με την υπ' αριθ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 λόγω της επιστροφής φόρου εισοδήματος που προέκυψε ποσού 18.832,97 ευρώ στο φορολογικό έτος 2021. Συνετάγη η από έκθεση μερικού ελέγχου Επιστροφής Εισοδήματος βάσει της οποίας δεν έγινε δεκτή η προαναφερόμενη επιστροφή και καταλογίστηκαν τα κατωτέρω:

α/α	Αριθμός-Ημ/νία πράξης	Οριστική πράξη	Φορ. Έτος	Διαφορά φορολογ. βάσης	Διαφορά φόρου	Πρόσπιμο άρθ.58 ΚΦΔ	Σύνολο φόρου προς βεβαίωση
1		Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος	2021	250.106,95€	31.853,47€	15.926,74€	28.947,24 €

Από τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής ως προς τη φορολογία εισοδήματος, δεν αναγνωρίστηκαν δαπάνες της προσφεύγουσας εταιρείας, οι οποίες κρίθηκαν μη παραγωγικές, κατά τις συνήθεις εμπορικές της συναλλαγές και καταλογίστηκαν λογιστικές διαφορές, συνολικού ύψους 250.106,95 ευρώ οι οποίες απεικονίζονται κατωτέρω ως εξής:

<u>ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ</u>		
	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ
.....	Λοιπά έξοδα	11.553,06 €
.....	Έξοδα προώθησης διαφ. Ενεργειών χωρίς ΦΠΑ	10.526,59 €
.....	Έξοδα προώθησης διαφ. Ενεργειών με ΦΠΑ	5.431,10 €
.....	Έξοδα ταξιδιών εσωτερικού	2.446,09 €
.....	Έξοδα ταξιδιών εξωτερικού	2.712,99 €
.....	Αμοιβές για υπηρεσίες- μη συνδεδεμένες οντότητες	1.000,00 €
.....	Επισκευές και συντηρήσεις ΙΧ άνευ ΦΠΑ	2.344,66 €
.....	Επισκευές και συντηρήσεις κτιρίων ΦΠΑ 24%	214.092,46 €
	ΣΥΝΟΛΟ	250.106,95 €

Συντάχθηκε το με αριθμό σημείωμα διαπιστώσεων του ελέγχου και ο προσωρινός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος και η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε με το με αριθμ.

πρωτ. υπόμνημά της οι αιτιάσεις της οποίας δεν έγιναν δεκτές και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και την επιστροφή του φόρου εισοδήματος ποσού 18.832,97 ευρώ, ισχυριζόμενη τα κάτωθι:

1. Κατά παράβαση του νόμου, των αρχών της χρηστής διοίκησης και χωρίς επαρκή αιτιολογία δεν αναγνωρίστηκαν οι δαπάνες.
2. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των εφαρμοστέων διατάξεων και δη της ερμηνευτικής ΠΟΛ.1073/31.3.2015 και του ν. 4172/2013.

A. Επί της Λογ. Διαφοράς του λογ/μού ποσού 11.553,06€

Επειδή, δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας το ανωτέρω ποσό, που αφορά διάφορες δαπάνες (χρώματα, οθόνες πλυντήρια πιάτων, στεγνωτήρια ρούχων, καλλυντικά κλπ), καθόσον ο έλεγχος έκρινε ότι δεν αφορούν την επαγγελματική δραστηριότητά της και δεν είναι παραγωγικές (ως σελ. 9 της έκθεσης ελέγχου).

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι μέρος αυτών ύψους 6.016,11€ αφορούν εργασίες που εκτέλεσε στο μισθωμένο ακίνητο στην και αποτελούν πάγια τα οποία είναι μικρότερα των 1.500€, ενώ ποσό δαπανών ύψους 2.740,80€ αφορούν δαπάνες για τη δραστηριότητά της (όπως π.χ κινητά).

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, καθόσον οι ανωτέρω επικαλούμενες δαπάνες αφορούν πάγια, τα οποία, ακόμα και στην περίπτωση που είναι μικρότερα των 1.500€, έπρεπε να καταχωρηθούν στο βιβλίο παγίων.

B. Επί της Λογ. Διαφοράς του λογ/μού ποσού 10.526,59€

Επειδή, δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας το ανωτέρω ποσό, που αφορά διάφορες δαπάνες (φαγώσιμα, Netflix, super market, περίπτερα, φαρμακεία, ενδύματα, υποδήματα, υπηρεσίες περιποίησης νυχιών κλπ), καθόσον ο έλεγχος έκρινε ότι δεν αφορούν την επαγγελματική δραστηριότητά της και δεν είναι παραγωγικές (ως σελ. 9 της έκθεσης ελέγχου).

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι δαπάνες αυτές αποτελούν αντικείμενο τιμολόγησης προς πελάτες της, στους οποίους παρέχει υπηρεσίες marketing και δημοσίων σχέσεων, για τις οποίες εξέδωσε τα υπ' αριθ. τιμολόγια (σχετικά 27-28 και κατ. 2) και επομένως ότι οι επίμαχες δαπάνες έγιναν για την απόκτηση εσόδων που έχουν φορολογηθεί.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει τον ισχυρισμό της (όπως πχ. Φύλλο μερισμού εξόδων από το οποίο να προκύπτει ότι οι δαπάνες αυτές βάρυναν το κόστος των υπηρεσιών, ούτε συμβάσεις με τους ανωτέρω πελάτες της από τις οποίες να προκύπτει ότι οι επίμαχες δαπάνες αφορούσαν κόστος των υπηρεσιών αυτών, ο ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Γ. Επί της Λογ. Διαφοράς του λογ/μού ποσού 5.431,10€

Επειδή, δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας το ανωτέρω ποσό, που αφορά διάφορες δαπάνες (είδη ρουχισμού παντελόνια, σορτσάκια, μπικίνι, κοσμήματα, υποδήματα, φαρμακεία, κλπ), καθόσον ο έλεγχος έκρινε ότι δεν αφορούν την επαγγελματική δραστηριότητά της και δεν είναι παραγωγικές (ως σελ. 9 της έκθεσης ελέγχου).

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι δαπάνες αυτές αποτελούν αντικείμενο τιμολόγησης προς πελάτες της, στους οποίους παρέχει υπηρεσίες marketing και δημοσίων σχέσεων, για τις οποίες εξέδωσε τα υπ' αριθ. τιμολόγια (σχετικά 27-28 και κατ. 2) και επομένως ότι οι επίμαχες δαπάνες έγιναν για την απόκτηση εσόδων που έχουν φορολογηθεί.

Επειδή η προσφεύγουσα **δεν προσκομίζει στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει τον ισχυρισμό της**, όπως πχ. Φύλλο μερισμού εξόδων από το οποίο να προκύπτει ότι οι δαπάνες αυτές βάρυναν το κόστος των υπηρεσιών, ούτε συμβάσεις με τους ανωτέρω πελάτες της από τις οποίες να προκύπτει ότι οι επίμαχες δαπάνες αφορούσαν κόστος των υπηρεσιών αυτών, ο ισχυρισμός της **απορρίπτεται ως αναπόδεικτος**.

Δ. Επί της Λογ. Διαφοράς του λογ/μού ποσού 2.446,09€ και του λογ/μού ποσού 2.712,99€

Επειδή, δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας τα ανωτέρω ποσά, που αφορούν δαπάνες ταξιδιών εσωτερικού και εξωτερικού, καθόσον ο έλεγχος έκρινε ότι δεν αφορούν την επαγγελματική δραστηριότητά της και δεν είναι παραγωγικές (ως σελ. 10 της έκθεσης ελέγχου).

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα ανωτέρω έξοδα αφορούν αυστηρώς επαγγελματικά ταξίδια για συμμετοχή σε εκθέσεις, επισκέψεις σε προμηθευτές και έλεγχο ανταγωνιστών. Ειδικότερα η ΑΠΕ εκδοθείσα από την αξίας 278,00€ (Σχετ. 35), αφορά ταξίδι του εταίρου - διαχειριστή για συνάντηση με μεσίτες για να επισκεφθεί οικόπεδα με σκοπό πιθανή επένδυση στο νησί. Επιπροσθέτως, για την διαμονή του εκεί εκδόθηκε το τιμολόγιο με αριθ. από την αξίας 964,00€ (Σχετ. 31) και το τιμολόγιο με αριθμό από την αξίας 126,00€ (Σχετ. 30).

Όμως η προσφεύγουσα **δεν προσκόμισε επαρκή αποδεικτικά στοιχεία για τους λόγους μετακίνησης** ούτε στον έλεγχο ούτε με την παρούσα, ώστε να ελεγχθεί η παραγωγικότητα των εν λόγω δαπανών.

Περαιτέρω ισχυρίζεται ότι τα με στοιχεία Τ.Π.Υ. και εκδοθέντα την αξίας συνολικής (105,00 + 1,00) 106,00€ (Σχετ. 33 και 34) αφορούν την διαμονή σε ξενοδοχείο στην δύο μηχανικών τοπογράφων που μετέβησαν με εντολή της εταιρείας για εργασία αποτύπωσης του ως άνω μισθωμένου από την εταιρεία ακινήτου. Τα ακόλουθα παραστατικά: ΑΠΕ αξίας 168,57€, ΑΠΕ αξίας 167,57€ και ΑΠΕ αξίας 149,57€ (Σχετ. 29, 36 και 37) αφορούν ταξίδια μηχανικών - εξωτερικών συνεργατών της εταιρείας για να εκτελέσουν εργασίες αποτυπώσεων σε έργα το οποία δεν εκτελέστηκαν εν συνεχεία (Συνημμένη Κατάσταση 4). Όμως, η προσφεύγουσα **δεν προσκόμισε επαρκή αποδεικτικά στοιχεία για τους λόγους μετακίνησης των συνεργατών της** (π.χ φορολογικά στοιχεία των τοπογράφων που φέρονται να φιλοξενήθηκαν για την αποτύπωση του ακινήτου στην, ή τιμολόγια για τις αποτυπώσεις των έργων στην) ούτε στον έλεγχο ούτε με την παρούσα, ώστε να ελεγχθεί η παραγωγικότητα των εν λόγω δαπανών.

Επιπροσθέτως, ισχυρίζεται ότι το Τ.Π.Υ αξίας 504€ (Σχετ. 32) αφορά διαμονή της εταίρου σε κατάλυμα πελάτη για να συζητήσει το ενδεχόμενο συνεργασίας για τεχνικό έργο το οποίο όμως εν συνεχεία δεν εκτελέστηκε. Όμως δεν αναφέρεται ο πελάτης με τον οποίο συναντήθηκε ώστε να ελεγχθεί η παραγωγικότητα της εν λόγω δαπάνης.

Συνεπώς οι δαπάνες αυτές ορθά χαρακτηρίζονται από τον έλεγχο ως μη εκπεστές από τα ακαθάριστα έσοδα. (βλ.ΣτΕ 4566/2014, 1151/2012, ΣτΕ 1602/2011, ΣτΕ 2552/2004 κ.ά.)

Ε. Επί της Λογ. Διαφοράς του λογ/μού ποσού 2.344,66€

Επειδή, δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας το ανωτέρω ποσό, που αφορά δαπάνες του υπ' αριθ. ΕΙΧ αυτοκινήτου, το οποίο δεν

ανήκει στην προσφεύγουσα και ως εκ τούτου ο έλεγχος έκρινε ότι δεν αφορούν την επιχείρηση και δεν είναι παραγωγικές (ως σελ. 10 της έκθεσης ελέγχου).

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το υπ' αριθ. τιμολόγιο που εκδόθηκε από τον αξίας 400,00€, αφορά το όχημα της με αριθμό κυκλοφορίας(Σχετ. 39), και το οποίο η φορολογική αρχή αυθαίρετα απέρριψε και δεν αναγνώρισε ως δαπάνη. Όμως όπως προκύπτει από το προσκομισθέν τιμολόγιο, **δεν αναφέρεται επ' αυτού ο αριθμός κυκλοφορίας του αυτοκινήτου στο οποίο έγινε αλλαγή ταπετσαρίας, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατός ο έλεγχος της παραγωγικότητας της δαπάνης. Κατά συνέπεια ορθά χαρακτηρίζονται από τον έλεγχο οι εν λόγω δαπάνες ως μη εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδα.** (βλ.ΣΤΕ 4566/2014, 1151/2012, ΣΤΕ 1602/2011, ΣΤΕ 2552/2004 κ.ά.).

ΣΤ. Επί της Λογ. Διαφοράς του λογ/μου ποσού 214.092,46 €.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1103/11-05-2015:

«9. Τέλος, αναφορικά με την έκπτωση δαπανών από τον μισθωτή για την ανέγερση κτίσματος σε ακίνητο τρίτου, στην παράγραφο 5.δ της ΠΟΛ.1073/31.3.2015 εγκυκλίου μας αναφέρεται ότι στην περίπτωση ανέγερσης ακινήτου σε έδαφος κυριότητας του εκμισθωτή με δαπάνες του μισθωτή, ο μισθωτής, εφόσον ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά του, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013, τις δαπάνες που πραγματοποίησε για την ανέγερση του ακινήτου. Διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες αυτές εκπίπτουν ισόποσα επιμεριζόμενες στα έτη της μίσθωσης, καθότι η ωφέλεια από τη χρήση του μισθίου εκτείνεται σε περισσότερα του ενός έτη. Δεδομένου ότι οι δαπάνες για την πραγματοποίηση βελτιώσεων ή επεκτάσεων δεν διαφέρουν ουσιωδώς από τις δαπάνες ανέγερσης κτίσματος, τα ανωτέρω εφαρμόζονται και για τις δαπάνες αυτές (βελτιώσεων και επεκτάσεων), ανακαλουμένων όσων αναφέρονται σχετικά στην παράγραφο 5.ε της ΠΟΛ.1073/31.3.2015.»

Επειδή, ο έλεγχος από τα προσκομισθέντα φορολογικά στοιχεία, απομόνωσε αυτά που είναι καταχωρημένα στον ανωτέρω λογαριασμό και αφορούν αγορές υλικών και τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που αναγράφεται ως προορισμός, των οποίων το σύνολο της καθαρής αξίας ανέρχεται σε 133.694,58€.

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου:

«Στο παραπάνω ακίνητο έγιναν εργασίες βελτίωσης (θερμοπρόσοψης, υδραυλικές) οι οποίες ανατέθηκαν βάσει συμφωνητικών σε εργολάβους.

Επομένως το σύνολο αυτών των δαπανών που διενεργούνται από τον μισθωτή (την ελεγχόμενη επιχείρηση) σε ακίνητο τρίτου, αποτελούν δαπάνες βελτίωσης παγίων και όφειλαν να περιλαμβάνονται στα ενσώματα πάγια της επιχείρησης, οι οποίες έπρεπε να απεικονισθούν σύμφωνα με τα οριζόμενα στα Ε.Λ.Π. στον λογ. 12.01 και με την ολοκλήρωσή τους, η μισθώτρια εταιρεία να ξεκινήσει την διενέργεια των αποσβέσεων. Κατά συνέπεια το ποσό των 133.694,58€ δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της μισθώτριας επιχείρησης και προστίθεται στις λογιστικές διαφορές του ελέγχου, καθότι σύμφωνα με τα παραπάνω τιμολόγια, οι βελτιώσεις βρίσκονται στο τελικό στάδιο της ολοκλήρωσης.»

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το ποσό των 133.694,58 ευρώ αφορά εργασίες συντήρησης του συγκεκριμένου ακινήτου τα οποία παρέλαβε λειτουργικά χρηστικό με υποχρέωση να αναλάβει την επισκευή του και όχι να προσθέσει ενσώματα υλικά που θα προσαύξαναν την αξία του.

Επειδή οι περιγραφές των εργασιών βάσει των στοιχείων του φακέλου παραπέμπουν κατά κύριο λόγο σε κόστη νέων κατασκευών και ανακατασκευών, το ύψος δε των αντίστοιχων

ταμειακών εκροών που διενεργήθηκαν είναι ιδιαίτερα μεγάλο, και σε κάθε περίπτωση συμπεραίνεται ότι οι ως άνω τεχνικές παρεμβάσεις προσδίδουν ωφέλεια πέραν του έτους, αυξάνουν την ωφέλιμη ζωή των παγίων, συμβάλουν στη βελτίωση των συνθηκών χρησιμοποίησης τους, και θα έπρεπε να καταχωρηθούν σε λογαριασμούς παγίων και όχι δαπανών χρήσης, στη συνέχεια να εγγραφούν στο μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων και να εκπίπτουν τμηματικά μέσω των αποσβέσεων. Κατά συνέπεια, οι εν λόγω δαπάνες έχουν τους εννοιολογικούς ορισμούς του παγίου και πληρούνται οι προϋποθέσεις περί τμηματικής απόσβεσης αυτών.

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου:

«Ως προς το υπόλοιπο ποσό του λογ. (Επισκευές και Συντηρήσεις Κτιρίων ΦΠΑ 24%) ήτοι **80.397,88€**, αφορά δαπάνες (οικοδομικά υλικά, χρώματα, σιδερικά, είδη υγιεινής αυτόματες πόρτες, μάρμαρα, τοποθέτηση μεταλλικών κατασκευών, επισκευές δεξαμενής κλπ). Οι παραπάνω δαπάνες δεν προκύπτουν βάσει συμφωνητικού ή άλλου εγγράφου να γίνονται στα πλαίσια ανάθεσης εκτέλεσης κάποιου έργου.

Κατά συνέπεια ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει ολόκληρο το ανωτέρω ποσό, γιατί αφορά μη παραγωγικές δαπάνες, οι οποίες δεν έγιναν για τον σκοπό της επιχείρησης.»

Επειδή, ενώ το μισθωτήριο έχει ισχύ από και υπάρχουν παραστατικά παροχής υπηρεσιών που αναφέρονται σε διάστημα πριν την εν λόγω ημερομηνία μίσθωσης (ΤΠΥ) καθώς και παραστατικά των οποίων η περιγραφή δεν αφορά τις εργασίες στην (ΤΠΥ) ή αφορούν μη παραγωγικές δαπάνες ή δεν προκύπτουν βάσει των συμφωνητικών. **Επειδή**, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκόμισε τυχόν προσφορότερα στοιχεία που να αποδεικνύει ότι οι δαπάνες προκύπτουν βάσει συμφωνητικού ή άλλου εγγράφου στο πλαίσιο ανάθεσης εκτέλεσης κάποιου έργου και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι στο ποσό των 80.397,88 ευρώ περιλαμβάνονται δαπάνες που αφορούν το μισθωμένο ακίνητο στην, απορρίπτεται.

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο **01/01/2021-31/12/2021** τα έσοδά της προσφεύγουσας προέρχονται:

α) Από δικαιώματα δικαιόχρησης (franchise) βάσει συναφθέντων συμφωνητικών με τις εταιρείες και

β) Από Αρχιτεκτονικές Μελέτες.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι έχουν μεταφερθεί υλικά για το έργο στην εταιρεία με δελτία αποστολής στην διεύθυνση του προαναφερόμενου έργου που όμως αυτό δεν αποδεικνύεται από τα προσκομισθέντα στοιχεία καθώς δεν αναγράφεται η διεύθυνση αυτή.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» 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 τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι:

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» παρ. 2 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του Κ.Φ.Δ., 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (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 τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ' έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5. Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, η από οικεία έκθεση ελέγχου της αρμόδιας φορολογικής αρχής βάσει της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη χαρακτηρίζεται από πληρότητα καθώς τεκμηριώνει τις διαπιστωθείσες παραβάσεις και διαλαμβάνονται τα κύρια πραγματικά

περιστατικά (6. ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ - ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ, 11. ΠΟΡΙΣΜΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ) που αποτελούν την αιτιολογία της πράξης.

Επομένως, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για αδιευκρίνιστη και αναιτιολόγητη έκθεση μερικού ελέγχου χαρακτηρίζεται ως αβάσιμος.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

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 και την επικύρωση της με αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 του προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Η υπ' αριθ. Οριστική Πράξη διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021

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

Διαφορά φόρου	31.853,47€
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	15.926,74€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	47.780,21€

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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