



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 15.3.2024
Αριθμός απόφασης: 693

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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της 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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Τη 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 υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, κατοίκου, κατά
της αρ. οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017**

της αρ. οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

της αρ. οριστικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2017

της αρ. οριστικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2018

της αρ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017

της αρ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ φορολογικού έτους 2018

της αρ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017

του Προϊσταμένου του 4ΟΥ ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του 4ΟΥ ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

Με τη με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 26.366,91 €, διαφορά τελών χαρτοσήμου 63,00 €, ΟΓΑ επί τελών χαρτοσήμου 12,60 €, πρόστιμο φόρου του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 13.183,46 €, πρόστιμο τελών χαρτοσήμου του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 31,50 €, πρόστιμο ΟΓΑ επί τελών χαρτοσήμου του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 6,30 €, διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 5.488,74 € και διαφορά φόρου πολυτελούς διαβίωσης ύψους 567,94 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 45.720,45 €.

Με τη με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 5.690,60 €, πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 2.845,30 €, διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 1.242,32 € και διαφορά φόρου πολυτελούς διαβίωσης ύψους 567,94 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 10.346,16 €.

Με τη με αρ. οριστική πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2017 προσδιορίστηκε διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ύψους 7.129,44 €, πλέον προστίμου άρθρου 58/58^α του ΚΦΔ ύψους 3.343,88 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 10.473,32 €.

Με τη με αρ. οριστική πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2018 προσδιορίστηκε διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ύψους 412,76 €.

Με τη με αρ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 250,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω μη έκδοσης 7 φορολογικών στοιχείων αξίας για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ, συνολικής καθαρής αξίας ύψους 1.840,32 €, πλέον ΦΠΑ ύψους 441,68 € ($441,68\text{€} \times 50\% = 220,84\text{€} < 250,00\text{€}$).

Με τη με αρ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 259,56 € (= 519,12 € X 50%) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω μη έκδοσης 15 φορολογικών στοιχείων αξίας για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ, συνολικής καθαρής αξίας ύψους 2.162,3882 €, πλέον ΦΠΑ ύψους 519,12 €.

Με την αρ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 2.500,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1η' και 2ε' του ΚΦΔ λόγω μη συμμόρφωσης με τις κατ' άρθρο 13 ΚΦΔ υποχρεώσεις καθώς δεν τήρησε/δε διαφύλαξε το ειδικό βιβλίο κοστολογίου κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 7 του ν. 4308/2015 και του άρθρου 13 του ΚΦΔ.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από έκθεσης ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ προστίμου αρ. 58Α ΚΦΔ και προστίμου αρ. 54 ΚΦΔ του 4ΟΥ ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, που συντάχθηκε βάσει της αρ. εντολής ελέγχου.

Αναλυτικότερα, από το διενεργηθέντα έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος της προσφεύγουσας (που ασκεί δραστηριότητα αρχιτέκτονα) διαπιστώθηκαν οι κάτωθι διαφορές:

1. Λογιστικές διαφορές στην ατομική της επιχείρηση συνολικού ύψους 61.741,06 € στο φορολογικό έτος 2017 και 7.119,32 φορολογικό έτος 2018.

	2017	2018
Πώληση ακινήτου για το οποίο δεν προσκομίστηκε βιβλίο κοστολογίου και παραστατικά δαπανών	54.669,72	
Μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές	1.175,65	839,75 €
Μη παραγωγικές δαπάνες	451,2	3.951,39
Δαπάνες άνω των 500,00 € για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά εξόφλησης με τραπεζικά μέσα	735,78	
Αποσβέσεις		8,05 €
Μη δηλωθέντα έσοδα	4.708,71	2.320,13
Σύνολο	61.741,06	7.119,32

Αναλυτικότερα:

α) Στο έτος 2017 η προσφεύγουσα πούλησε έναντι τιμήματος 69.600,00 € ένα διαμέρισμα σε οικοδομή για την οποία όφειλε να τηρεί βιβλίο κοστολογίου από το οποίο να προκύπτει το κόστος της οικοδομής που αναλογεί στο εν λόγω ακίνητο. Δεν προσκομίστηκε το εν λόγω βιβλίο. Η προσφεύγουσα υπολόγισε το κόστος εξωλογιστικά, στο 80% της τιμής πώλησης όπως ίσχυε πριν από την ένταξη στο ΦΠΑ. Δεν προσκομίστηκε το βιβλίο κοστολογίου και κρίθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν είχε δικαίωμα να εκπέσει το ποσό των υπό κρίση δαπανών ύψους 54.669,72 € που καταλογίστηκε ως λογιστική διαφορά στο φορολογικό έτος 2017.

β) Για ασφαλιστικές εισφορές ΕΦΚΑ συνολικού ύψους 1.175,65 € στο φορολογικό έτος 2017 και 839,75 € στο φορολογικό έτος 2018 δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο αποδεικτικά στοιχεία για την εξόφλησή τους μέσω τράπεζας.

γ) Καταχωρίστηκαν στα βιβλία δαπάνες που κρίθηκαν μη παραγωγικές συνολικού ύψους 451,20 € (πλέον ΦΠΑ 108,29 €) στο φορολογικό έτος 2017 και 3.951,39 € (πλέον ΦΠΑ 691,67 €) στο φορολογικό έτος 2018.

δ) Καταχωρίστηκε στα βιβλία δαπάνη άνω των 500,00 €, συνολικής καθαρής αξίας ύψους 735,78 € στο φορολογικό έτος 2017, για την οποία δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία εξόφλησης με τραπεζικά μέσα πληρωμής.

ε) Δεν προσκομίστηκαν λογιστικά αρχεία (μητρώο παγίων) που να αιτιολογούν το ποσό των αποσβέσεων ύψους 8,05 € στο φορολογικό έτος 2018

στ) Μη δηλωθέντα έσοδα συνολικού ύψους 4.708,71 € (πλέον ΦΠΑ 1.130,09 €) στο φορολογικό έτος 2017 και 2.320,13 € (πλέον ΦΠΑ 1.130,09 €) στο φορολογικό έτος 2018.

Αναλυτικότερα:

(i) Στο φορολογικό έτος 2017, λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία που παρασχέθηκαν από το ΤΕΕ στοιχεία για μελέτες κατασκευές τακτοποιήσεις αυθαιρέτων που πραγματοποιήθηκαν από την προσφεύγουσα στο ελεγχόμενο διάστημα διαπιστώθηκαν 7 περιπτώσεις για τις οποίες η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε ΑΠΥ συνολικής καθαρής αξίας ύψους 1.840,32 € (πλέον ΦΠΑ 441,68 €). Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε κανένα παραστατικό εσόδου στα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2017 και 2018. Περαιτέρω, διενεργήθηκε έλεγχος των πιστώσεων των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας από τον οποίο διαπιστώθηκε ότι στο φορολογικό έτος 2017 για τις συναλλαγές με α/α 74, 76 και 81 οι οποίες αφορούν αμοιβή από την επαγγελματική δραστηριότητα δεν έχουν εκδοθεί τρεις (3) Α.Π.Υ. για παρεχόμενες υπηρεσίες τακτοποίησης αυθαιρέτων συνολικής καθαρής αξίας 2.868,39 € (πλέον ΦΠΑ 688,42 €) που αποτελεί αποκρυβέντα έσοδα και αυξάνει τα ακαθάριστα και καθαρά κέρδη αντίστοιχα. (Επίσης για το γ τρίμηνο του 2017 ποσό 2.061,94€ αυξάνει τις φορολογητέες εκροές αυξάνοντας παράλληλα και τον αναλογούντα φόρο κατά 494,87€. Για το δ τρίμηνο του 2017 οι φορολογητέες εκροές αυξάνονται κατά 806,45€ και ο αναλογούν φόρος κατά 193,55.)

(ii) Στο φορολογικό έτος 2018, στο οποίο δεν έχουν δηλωθεί ακαθάριστα έσοδα, από τον έλεγχο των πιστώσεων προέκυψε ότι πιστώσεις συνολικού ύψους 2.877,00 € σχετίζονται με έσοδα της επιχειρηματικής της δραστηριότητας, ήτοι το αποφορολογημένο ποσό των 2.320,13 € (ΦΠΑ 556,83 €) αποτελεί αποκρυβέν εισόδημα από την επιχειρηματική δραστηριότητα.

Περαιτέρω, από τον έλεγχο των στοιχείων που παρασχέθηκαν από το ΤΕΕ διαπιστώθηκαν 15 περιπτώσεις για τις οποίες η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε ΑΠΥ συνολικού ύψους 2.162,88 € (πλέον ΦΠΑ 519,12 €).

2. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα εισοδήματα από ακίνητη περιουσία, και συγκεκριμένα από τον έλεγχο των πιστώσεων των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας, προέκυψαν μη δηλωθέντα εισοδήματα από ενοίκια που εισέπραττε, συνολικού ύψους 10.488,00 € στο φορολογικό έτος 2017 και 2.541,25 € στο φορολογικό έτος 2018.

3. Διαφορές στην ετήσια αντικειμενική δαπάνη:

α) κύριας κατοικίας, ύψους 18.600,00 € στα φορολογικά έτη 2017 και 2018, καθώς η προσφεύγουσα δήλωνε φιλοξενούμενη ωστόσο από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι ιδιοκατοικεί στο διαμέρισμά της στην στον 3ο όροφο,

β) για δεξαμενές κολύμβησης, ύψους 4.368,80 € στα φορολογικά έτη 2017 και 2018,

Βάσει των δηλωθέντων ποσών και των ανωτέρω διαφορών του ελέγχου το τεκμαρτό εισόδημα της προσφεύγουσας προσδιορίστηκε βάσει του ελέγχου στα 40.391,00 € στο φορολογικό έτος 2017 και στα 40.678,82 € στο φορολογικό έτος 2018.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων του ελέγχου, το εισόδημα της προσφεύγουσας προσδιορίστηκε στο φορολογικό έτος 2017 βάσει των αποτελεσμάτων του ελέγχου με τις γενικές διατάξεις στο ποσό των 92.557,06 € και στο φορολογικό έτος 2018 βάσει τεκμαρτού εισοδήματος ύψους 40.678,82 €.

Βάσει των ανωτέρω καταλογίστηκαν διαφορές στη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση των ως άνω προσβαλλομένων πράξεων του Προϊσταμένου του 4ΟΥ ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, προβάλλοντας τους κατωτέρω ισχυρισμούς:

1. Μη νόμιμη απόρριψη των παραγωγικών δαπανών της επιχείρησης της και δαπανών άνω των 500 € χωρίς να προκύπτει η εξόφληση με τραπεζικά μέσα πληρωμής.
2. Μη νόμιμη απόρριψη δαπανών που αφορούν τις ασφαλιστικές εισφορές.
3. Μη νόμιμη αύξηση των ακαθαρίστων εισοδημάτων. Αναιτιολόγητα ο έλεγχος θεώρησε ότι ολοκληρώθηκε η διαδικασία των τακτοποιήσεων, τα ποσά που καταλογίζει ο έλεγχος βάσει των στοιχείων του ΤΕΕ που δεν έχουν εισπραχθεί, και η τακτοποίηση αυθαίρετων αφορά εργασία που ανέλαβε για ακίνητα της οικογένειάς της ή ακίνητα αγοραστών για τα οποία είχε την ηθική υποχρέωση να αποκαταστήσει τυχόν λάθη/παραλήψεις λαμβάνοντας μία τυπική μικρή αμοιβή περιπτώσεις
4. Εσφαλμένα ο έλεγχος καταλόγισε ως λογιστική διαφορά τη δαπάνη ύψους 54.669,72 € για το πωληθέν ακίνητο. Υπάρχει το βιβλίο κοστολογίου το οποίο προσκομίζει με την παρούσα προσφυγή. Ο καταλογισμός του συνόλου του τιμήματος της πώλησης του ακινήτου χωρίς την αναγνώριση δαπανών λόγω μη προσκόμισης του βιβλίου συνιστά παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.
5. Εσφαλμένος υπολογισμός της τεκμαρτής δαπάνης. Αυθαίρετο συμπέρασμα του ελέγχου ότι κατοικεί στον τρίτο όροφο στην οδό Το εν λόγω ακίνητο ήταν κενό. Διέμενε με την πεθερά της στο

Επειδή, στο άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ΚΦΔ ορίζεται:

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ΚΦΔ 'Πληροφορίες από τον φορολογούμενο': «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων. ...»

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του. ...

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις ε' και ζ' και η' της παραγράφου 1.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58Α του ΚΦΔ: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1. 'Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. ... »

Επειδή, με το άρθρο 21 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013, όπως ήταν σε ισχύ κατά τα υπό κρίση έτη: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ν. 4172/2013 'Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες',: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: «...β) 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,... ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες ...»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1113/2.6.2015 Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013: «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:

.....γ) Οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές. Συνεπώς, οι ασφαλιστικές εισφορές που έχουν καταβληθεί εμπρόθεσμα (εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής τους ή τυχόν

παράτασής της), ακόμη και σε επόμενο φορολογικό έτος, εκπίπτουν από τα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν.

Ασφαλιστικές εισφορές που αφορούν στα έτη 2014 και επόμενα, οι οποίες καταβάλλονται εκπρόθεσμα, εκπίπτουν κατά το έτος καταβολής τους ανεξαρτήτως του έτους που αφορούν. Στην έννοια της δαπάνης των ασφαλιστικών εισφορών, που αν δεν έχουν καταβληθεί δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται τόσο οι εισφορές του εργοδότη, όσο και του εργαζομένου, οι οποίες, ως εμπεριεχόμενες στις αμοιβές του, βαρύνουν τον εργοδότη. Σε περίπτωση που οι εκπρόθεσμες ασφαλιστικές εισφορές ετών 2014 και επομένων έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, αυτές θα εκπίπτουν κατά το χρόνο καταβολής τους σύμφωνα με την υπόψη ρύθμιση.»

Επειδή στο άρθρο 6 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) ορίζεται ότι: «1. Παράδοση ακινήτων είναι η μεταβίβαση αποπερατωμένων ή ημιτελών κτιρίων ή τμημάτων τους και του οικοπέδου που μεταβιβάζεται μαζί με αυτά ως ενιαία ιδιοκτησία ή ιδανικών μεριδίων οικοπέδου επί των οποίων εφαρμόζεται το αμάχητο τεκμήριο της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του α.ν. 1521/1950 (ΦΕΚ 245 Α) που κυρώθηκε με το ν. 1587/1950 (ΦΕΚ 294 Α), εφόσον πραγματοποιείται από επαχθή αιτία πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά.

Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου θεωρούνται:

- α) ως κτίρια, τα κτίσματα γενικά και οι κάθε είδους κατασκευές που συνδέονται με τα κτίσματα ή με το έδαφος κατά τρόπο σταθερό και μόνιμο,
- β. ως πρώτη εγκατάσταση, η πρώτη χρησιμοποίηση με οποιονδήποτε τρόπο των κτιρίων ύστερα, από την ανέγερσή τους, όπως είναι η ιδιοκατοίκηση, η ιδιόχρηση, η μίσθωση ή άλλη χρήση.

.....

4. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 και της περίπτωσης α της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού εφαρμόζονται για ακίνητα, των οποίων η άδεια κατασκευής εκδίδεται ή αναθεωρείται από 1ης Ιανουαρίου 2006. εφόσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει οι εργασίες κατασκευής. Εφόσον έχει κατατεθεί πλήρης φάκελος στην πολεοδομία και έχει υπογραφεί προσύμφωνο και εργολαβικό συμβόλαιο κατασκευής μέχρι την 25.11.2005, μπορεί να χορηγηθεί εξαίρεση από την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής, με αίτηση των ενδιαφερομένων. ...»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1067/2006 με θέμα 'Τήρηση βιβλίου κοστολογίου οικοδομών από τον επιτηδευματία που ασχολείται με την κατασκευή και πώληση οικοδομών - Έκδοση στοιχείου Παράδοση κτισμάτων στον οικοπεδούχο':

ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ 1. ΤΗΡΗΣΗ «ΒΙΒΛΙΟΥ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟΥ ΟΙΚΟΔΟΜΩΝ»

A. ΤΗΡΗΣΗ ΤΟΥ ΒΙΒΛΙΟΥ

1.1. Υπόχρεος τήρησης

Το βιβλίο τηρείται από τον επιτηδευματία που ασχολείται με την κατασκευή και πώληση οικοδομών που υπάγονται στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 6 του Ν. 2859/2000. Δηλαδή από τον επιτηδευματία που κατασκευάζει οικοδομή της οποίας η άδεια εκδίδεται ή αναθεωρείται μετά την 1/1/2006 και εφόσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει εργασίες κατασκευής. Όσον αφορά τις οικοδομές για τις οποίες ο επιτηδευματίας

δικαιούται και λαμβάνει εξαίρεση από την υπαγωγή στο ΦΠΑ σύμφωνα με την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ. 1038/2006 δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης του βιβλίου κοστολογίου.

1.2. Έννοια οικοδομής. Τρόπος τήρησης

Ως «οικοδομή» θεωρείται για την τήρηση του βιβλίου το σύνολο των οικοδομημάτων (κτισμάτων) κάθε οικοδομικής άδειας. Έτσι εάν με την ίδια οικοδομική άδεια ανεγείρονται στο ίδιο οικόπεδο περισσότερα του ενός κτίσματα, στο βιβλίο κοστολογίου παρακολουθείται ενιαία το κόστος όλων των κτισμάτων και όχι χωριστά το κόστος κάθε κτίσματος.

.....

1.4. Θεώρηση

Το βιβλίο θεωρείται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. της έδρας με ΚΩΔ. ΘΕΩΡ. «309». Το βιβλίο αυτό, όπως και κάθε βιβλίο που ορίζεται από τις διατάξεις του ΚΒΣ, πρέπει σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 19 του ιδίου Κώδικα να θεωρείται πριν από την χρησιμοποίησή του. Δηλαδή επί χειρόγραφης τήρησής του πρέπει να θεωρείται πριν από την λήξη της προθεσμίας της πρώτης εμπρόθεσμης ενημέρωσής του και επί μηχανογραφικής τήρησής του πριν από τη λήξη της προθεσμίας της πρώτης εμπρόθεσμης εκτύπωσής του.

1.5. Περιεχόμενο του βιβλίου (περίπτωση Α' της παραγράφου 1 της Α.Υ.Ο.Ο.)

Στο βιβλίο κοστολογίου παρακολουθείται αναλυτικά το κόστος κάθε «οικοδομής».

Κόστος οικοδομής: Για την τήρηση του βιβλίου αυτού ως κόστος «οικοδομής» θεωρείται:

α) Κάθε δαπάνη αγοράς αγαθών, λήψης υπηρεσιών και γενικά κάθε άλλη επιβάρυνση (π.χ. μισθοδοσία εργατών, εισφορές ΙΚΑ, δημοτικά τέλη κλπ.) που πραγματοποιείται για την ανέγερση και αποπεράτωσή της, ανεξάρτητα από τον χρόνο που πραγματοποιείται (πριν ή μετά από την έκδοση της αδείας ή την υποβολή της δήλωσης μεταβολής του υποκαταστήματος) ή εάν αφορά μία ή περισσότερες «οικοδομές» ή εάν υπάγεται ή όχι στο ΦΠΑ. ...»

Επειδή στο άρθρο 49 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) ορίζεται ότι: «1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει Πράξη Προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο. ...»

Επειδή στο άρθρο 30 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σ' αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν....»

Επειδή, σύμφωνα με όσα ορίζονται στις διατάξεις των παρ. 1, 2, 3, 4, 5, 6 και 7 του άρθρου 8 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.): «1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

2. Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό.

3. Κάθε έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικό τιμολόγιο, θεωρείται τιμολόγιο.

4. Ο όρος «τιμολόγιο» μπορεί να υποκαθίσταται αναλόγως των καθιερωμένων πρακτικών σε διάφορους κλάδους της οικονομίας.

5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου

από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτοτιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη.

6. Πιστωτικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπτώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών.

7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας.»

Επειδή, στο άρθρο 11 του ιδίου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.

2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.

β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 του ν.4308/2014 «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

2... 3... 4...5. Με στοιχείο λιανικής πώλησης εξομοιώνεται κάθε άλλο έγγραφο που περιλαμβάνει τα δεδομένα του στοιχείου λιανικής πώλησης και αντίτυπο αυτού παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

6... 7...8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου.

9...10. Οι οντότητες δύνανται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με τη χρήση υπηρεσιών παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης, αντί της χρήσης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών της παραγράφου 8.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του ν.4308/2014 «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση.

β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.

δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής «αγαθών,» υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου.»

Επειδή, εν προκειμένω, από το διενεργηθέντα έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος της προσφεύγουσας (που ασκεί δραστηριότητα αρχιτέκτονα) διαπιστώθηκαν μεταξύ άλλων λογιστικές διαφορές στην ατομική της επιχείρηση συνολικού ύψους 61.741,06 € στο φορολογικό έτος 2017 και 7.119,32 φορολογικό έτος 2018.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος καταλόγισε ως λογιστική διαφορά τη δαπάνη ύψους 54.669,72 € για το πωληθέν ακίνητο επί της οδού, και ότι προσκομίζει προς τούτο το βιβλίο κοστολογίου με την παρούσα προσφυγή.

Σύμφωνα με την υπό κρίση έκθεση ελέγχου, η προσφεύγουσα δήλωσε δαπάνη ύψους 54.669,72 € για το πωληθέν ακίνητο και υπολόγισε το κόστος εξωλογιστικά, στο 80% της τιμής πώλησης όπως ίσχυε πριν από την ένταξη στο ΦΠΑ, ενώ στην υπό κρίση περίπτωση που η άδεια εκδόθηκε μετά την 1.1.2006 εξάγεται λογιστικό αποτέλεσμα. Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο βιβλίο κοστολογίου, το ανωτέρω ποσό δαπανών καταλογίστηκε ως λογιστική διαφορά.

Ωστόσο, με την υπό κρίση προσφυγή προσκομίστηκε αντίγραφο του βιβλίου κοστολογίου για την εν λόγω οικοδομή καθώς και κατάσταση με τις δαπάνες που διενεργήθηκαν για την εν λόγω οικοδομή, από τα οποία προκύπτει ότι το συνολικό ύψος των δαπανών ανήλθε στα 248.480,81 €. Σύμφωνα, δε, με το από και με αρ. συμβόλαιο αγοραπωλησίας του υπό κρίση πωληθέντος ακινήτου επί της οδού, το εν λόγω ακίνητο έχει συνολικό ποσοστό συνιδιοκτησίας στο οικόπεδο 218/οοο. Συνεπώς, στο εν λόγω ακίνητο αντιστοιχούν συνολικές δαπάνες ύψους 54.168,82 € (= 248.480,81 € X 218/οοο).

Ως εκ τούτου, με την παρούσα απόφαση, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται εν μέρει δεκτός και το ως άνω ποσό δαπανών ύψους 54.168,82 € εκπίπτει από τα έσοδα της επιχείρησης της προσφεύγουσας.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος απέρριψε ως μη παραγωγικές δαπάνες συνολικού ύψους 451,20 € (πλέον ΦΠΑ 108,29 €) στο φορολογικό έτος 2017 και 3.951,39 € (πλέον ΦΠΑ 691,67 €) στο φορολογικό έτος 2018 καθώς και δαπάνη άνω των 500,00 €, συνολικής καθαρής αξίας ύψους 735,78 € στο φορολογικό έτος 2017 λόγω μη εξόφλησης με τραπεζικά μέσα πληρωμής.

Από την επισκόπηση των εν λόγω δαπανών κρίνεται ότι δεν αφορούν τη δραστηριότητα της επιχείρησης, ενώ σε κάθε περίπτωση το φορολογικό έτος 2018 δεν δηλώνονται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητά και δεν προκύπτει ότι είχε αναλάβει κάποια κατασκευή.

Περαιτέρω, για το αρ. τιμολόγιο εκδόσεωςείναι καθαρής αξίας ύψους 735,78 € ήτοι άνω των 500,00 €, δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία εξόφλησης με τραπεζικά μέσα πληρωμής, συνεπώς σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις δεν δύναται να εκπεστεί από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2017.

Ως εκ τούτου, ο ανωτέρω ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος απέρριψε δαπάνες για ασφαλιστικές εισφορές ΕΦΚΑ συνολικού ύψους 1.175,65 € στο φορολογικό έτος 2017 και 839,75 € στο φορολογικό έτος 2018 και προσκομίζει προς τούτο βεβαιώσεις από τον ΕΦΚΑ για την καταβολή ασφαλιστικών εισφορών.

Βάσει της από προσκομισθείσας βεβαίωσης καταβολής ασφαλιστικών εισφορών έτος 2017 και της από προσκομισθείσας βεβαίωση καταβολής ασφαλιστικών εισφορών έτος 2018, προκύπτει η καταβολή με τραπεζικά μέσα πληρωμής των ανωτέρω ποσών ασφαλιστικών εισφορών συνολικού ύψους 1.175,65 € στο φορολογικό έτος 2017 και 839,75 € στο φορολογικό έτος 2018. Ως εκ τούτου ο εν λόγω ισχυρισμός γίνεται δεκτός με την παρούσα προσφυγή, και η εν λόγω δαπάνη εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των αντίστοιχων ετών.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αναιτιολόγητα ο έλεγχος αύξησε τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής της κρίνοντας βάσει στοιχείων από το ΤΕΕ ότι η προσφεύγουσα είχε λάβει αμοιβές για τακτοποιήσεις αυθαιρέτων. Προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι τα εν λόγω ποσά δεν έχουν εισπραχθεί, και η τακτοποίηση αυθαιρέτων αφορά εργασία που ανέλαβε για ακίνητα της οικογένειάς της ή ακίνητα αγοραστών/περιπτώσεων κατασκευών των οποίων είχε την επίβλεψη, για τα οποία είχε την ηθική υποχρέωση να αποκαταστήσει τυχόν λάθη/παραλήψεις λαμβάνοντας μία τυπική μικρή αμοιβή περιπτώσεις. Σε κάθε περίπτωση προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι στις κρινόμενες περιπτώσεις δεν έχει παρασχεθεί η κρινόμενη υπηρεσία δεδομένου ότι η διαδικασία της τακτοποίησης ολοκληρώνεται (και συνεπώς η υπηρεσία της για την τακτοποίηση θεωρείται παρασχεθείσα) με την ανάρτηση στην εφαρμογή τακτοποίησης αυθαιρέτων του συνόλου των εγγράφων που απαιτούνται, ενώ στις κρινόμενες περιπτώσεις δεν έχουν αναρτηθεί όλα τα απαιτούμενα αρχεία.

Βάσει της υπό κρίση έκθεσης ελέγχου και από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης αναφορικά με τις εν λόγω αμοιβές προκύπτουν τα κάτωθι:

α) από τα στοιχεία που παρασχέθηκαν από το ΤΕΕ και ειδικότερα τον πίνακα αμοιβών και αντίγραφα δηλώσεων υπαγωγής στους ν. 4178/2013 και 3919/2011 από το ηλεκτρονικό

σύστημα αυθαιρέτων βεβαιώσεων, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα είχε πραγματοποιήσει στα κρινόμενα έτη μελέτες/κατασκευές/τακτοποιήσεις,

β) από τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν από την προσφεύγουσα προέκυψε ότι η πρακτική που γενικά ακολουθεί η προσφεύγουσα είναι να εκδίδει μια ΑΠΥ κατά την υποβολή της δήλωσης υπαγωγής αξίας 50,00 € και μετά την αποπεράτωση μία ακόμη ΑΠΥ καθαρής αξίας 300,00 €,

γ) η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε κανένα παραστατικό εσόδου στα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2017 και 2018,

δ) δεν προσκομίζονται στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ο ισχυρισμός της ότι τα εν λόγω ποσά για την τακτοποίηση αυθαιρέτων τα λάμβανε τυπικά, ως ηθική υποχρέωση για αποκατάσταση παραλήψεων σε ακίνητα της οικογένειάς της ή ακίνητα αγοραστών/περιπτώσεων κατασκευών των οποίων είχε αναλάβει την επίβλεψη,

ε) από τα στοιχεία που προσκόμισε η ελεγχόμενη προκύπτει ότι η αμοιβή που λαμβάνει για την τακτοποίηση αυθαιρέτων δεν σχετίζεται με την πληρότητα των αρχείων της υπαγωγής.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω είναι απορριπτέος ως αβάσιμος ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι μη νόμιμα προσauξήθηκαν τα έσοδα της επιχείρησης της προσφεύγουσας με τα εν λόγω ποσά για την τακτοποίηση αυθαιρέτων.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι είναι εσφαλμένος υπολογισμός της τεκμαρτής δαπάνης καθώς είναι αυθαίρετη η διαπίστωση του ελέγχου ότι κατοικεί στον τρίτο όροφο στην οδό

Σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι:

1. Στα ελεγχόμενα έτη η προσφεύγουσα δήλωνε ότι φιλοξενείται από την αδερφή της σε ακίνητο του 1ου ορόφου στην οδό, το οποίο είναι ιδιοκτησίας κατά 50% της προσφεύγουσας και 50% της αδερφής της. Σύμφωνα, δε, με την Ε2 δήλωσή της η ελεγχόμενη δηλώνει ότι το εν λόγω ακίνητο το παραχωρεί κατά 50% στον πατέρα της Ητοι, σύμφωνα με τις εν λόγω δηλώσεις, στο ακίνητο του 1ου ορόφου στην οδό κατοικεί η προσφεύγουσας με την οικογένειά της, η αδερφή της με την οικογένεια της και φιλοξενείται και ο πατέρας της προσφεύγουσας.

2. Για το ακίνητο στον 3ο όροφο στην ίδια ως άνω διεύθυνση, ήτοι, ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας, προσκομίστηκε με την παρούσα προσφυγή εκτύπωση από την οποία προκύπτει ότι κατανάλωση ρεύματος 2.340 Kwh για το εν λόγω ακίνητο την περίοδο 24.3.2017-26.11.2018. Από τα δεδομένα του άρθρου 6 της ΠΟΛ 1033/2014 για τις δαπάνες της προσφεύγουσας για ενέργεια προκύπτει κατανάλωση 877 και 2.985 για τα έτη 2017 και 2018 αντίστοιχα, συνεπώς το εν λόγω ακίνητο δεν παρέμεινε κενό κατά τα ελεγχόμενα έτη. Περαιτέρω, όπως η προσφεύγουσα ισχυρίζεται με την υπό κρίση προσφυγή ταξίδευε/διέμενε συχνά στο κατά τα ελεγχόμενα έτη, γεγονός που συνάδει με το ως άνω επίπεδο κατανάλωσης ρεύματος

3. Σύμφωνα με τα στοιχεία του συστήματος του μητρώου του TAXIS η φορολογική κατοικία της προσφεύγουσας κατά τα κρινόμενα έτη ήταν σε κάθε περίπτωση στην Ελλάδα.

4. Η προσφεύγουσα δηλώνει στο Ε2 το εν λόγω διαμέρισμα στον 3ο όροφο ως κενό, και από τα στοιχεία που έχει στη διάθεση του ο έλεγχος δεν προκύπτει ότι εκμισθώθηκε.

5. Με τις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014 και προγενέστερων ετών, καθώς και για το φορολογικό έτος 2022, η προσφεύγουσα δηλώνει κύρια κατοικία στο εν λόγω ακίνητο στον 3ο όροφο.

Βάσει των ανωτέρω διαπιστώνεται ότι η προσφεύγουσα ιδιοκατοικεί στο διαμέρισμά της στηνστον 3ο όροφο, και συνεπώς ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω προέκυψαν διαφορές στη φορολογία ΦΠΑ που καταλογίστηκαν με τις προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε 7 φορολογικά στοιχεία αξίας για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ, συνολικής καθαρής αξίας ύψους 1.840,32 €, πλέον ΦΠΑ ύψους 441,68 € στο φορολογικό έτος 2017, καθώς και 15 φορολογικά στοιχεία αξίας για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ, συνολικής καθαρής αξίας ύψους 2.162,3882 €, πλέον ΦΠΑ ύψους 519,12 €, όπως αυτό προκύπτει από την από έκθεση ελέγχου προστίμου άρθρου 58^Α/ ΕΛΠ, στην οποία αναφέρονται όλα τα πραγματικά περιστατικά και οι σχετικές διατάξεις που είναι απαραίτητα για την στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης και την έκδοση των σχετικών προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο το βιβλίο κοστολογίου, ως όφειλε σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Βάσει των ανωτέρω, με την αρ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 2.500,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1η' και 2ε' του ΚΦΔ λόγω μη συμμόρφωσης με τις κατ' άρθρο 13 ΚΦΔ υποχρεώσεις καθώς δεν τήρησε/δε διαφύλαξε το ειδικό βιβλίο κοστολογίου κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 7 του ν. 4308/2015 και του άρθρου 13 του ΚΦΔ.

Επισημαίνεται ότι με την παρούσα προσφυγή η προσφεύγουσα προσκόμισε αντίγραφο του θεωρημένου βιβλίου κοστολογίου το οποίο ωστόσο αφορά μόνο την περίοδο 1.10.2008-30.9.2012, και δεν προσκομίστηκε βιβλίο κοστολογίου για την προγενέστερη περίοδο 31.12.2006-30.9.2008. Ως εκ τούτου σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις επιβάλλεται πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1η' και 2ε' του ΚΦΔ.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, με την παρούσα απόφαση κάνει δεκτούς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας και αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των φορολογικών ετών 2017 και 2018 για τις παρακάτω δαπανών:

	2017	2018
Δαπάνες ανέγερσης για το πωληθέν ακίνητο επί της οδού	54.168,82 €	
Καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές	1.175,65 €	839,75 €
Σύνολο	55.344,47 €	839,75 €

Συνεπώς τα αποτελέσματα της επιχείρησης της προσφεύγουσας για τα εν λόγω έτη αναπροσαρμόζονται ως εξής:

2017	Ελέγχου	ΔΕΔ
Καθαρά κέρδη	8.548,38	8.548,38
πλέον λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν	0,00	0,00
πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου/ΔΕΔ	61.741,06	6.396,59
Σύνολο καθαρών κερδών ελέγχου/ΔΕΔ	70.289,44	14.944,97
Μείον οριστικές ζημιές παλαιών χρήσεων	0,00	
Υπόλοιπο καθαρών κερδών ελέγχου/ΔΕΔ	70.289,44	14.944,97

2018	Ελέγχου	ΔΕΔ
Ζημιές	-7.918,73	-7.918,73
πλέον λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν	0,00	0,00
πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου/ΔΕΔ	7.119,32	6.279,57
Σύνολο καθαρών κερδών ελέγχου/ΔΕΔ	-799,41	-1.639,16
Μείον οριστικές ζημιές παλαιών χρήσεων	0,00	
Υπόλοιπο καθαρών κερδών ελέγχου/ΔΕΔ	-799,41	-1.639,16

Κατόπιν των ανωτέρω, τα εισοδήματα της προσφεύγουσας προσδιορίζονται με την παρούσα απόφαση ως εξής:

2017	Βάσει Δήλωσης		Βάσει Ελέγχου		Βάσει ΔΕΔ	
	Ο υπόχρεος	Η σύζυγος	Ο υπόχρεος	Η σύζυγος	Ο υπόχρεος	Η σύζυγος
Φορολογικό έτος 2017						
Ακίνητη περιουσία	2.28 0,00	11.732, 50	2.280, 00	22.22 0,50	2.280,00	22.220,50
Επιχειρηματική δραστηριότητα	0, 00	8.548,3 8	0,00	70.2 89,44	0,00	14.944,97
Μισθωτή εργασία	0, 00	0,0 0	0,00	0,0 0	0,00	0,00
Τόκοι	3, 05	47, 12	3,05	47, 12	3,05	47,12
Σύνολο Εισοδημάτων	2.283,05	20.328,00	2.283,05	92.557,06	2.283,05	37.212,59
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών						3.178,41
Φορολογητέο εισόδημα	2.283,05	20.328,00	2.283,05	92.557,06	2.283,05	40.391,00
Εισόδημα επιβολής εισφοράς αλληλεγγύης	2.283,05	20.328,00	2.283,05	92.557,06	2.283,05	40.391,00

2018	Βάσει Δήλωσης		Βάσει Ελέγχου		Βάσει ΔΕΔ	
	Ο υπόχρεος	Η σύζυγος	Ο υπόχρεος	Η σύζυγος	Ο υπόχρεος	Η σύζυγος
Φορολογικό έτος 2018						
Ακίνητη περιουσία	2.28 0,00	16.682, 00	2.280, 00	19.22 3,25	2.280,00	19.223,25
Επιχειρηματική δραστηριότητα	0, 00	0,0 0	0,00	0,0 0	0,00	0,00

Μισθωτή εργασία	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Τόκοι	3,77	72,26	3,77	72,26	3,77	72,26
Προσαύξηση περιουσίας	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Σύνολο Εισοδημάτων	2.283,77	16.754,26	2.283,77	19.295,51	2.283,77	19.295,51
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών	5.095,26		5.095,26	21.383,31	5.095,26	21.383,31
Φορολογητέο εισόδημα	7.379,03	16.754,26	7.379,03	40.678,82	7.379,03	40.678,82
Εισόδημα επιβολής εισφοράς αλληλεγγύης	7.379,03	16.754,26	7.379,03	40.678,82	7.379,03	40.678,82

Κατόπιν των ανωτέρω, βάσει της παρούσας απόφασης, στο φορολογικό έτος 2017 η προσφεύγουσα φορολογείται βάσει τεκμαρτού εισοδήματος. Συνεπώς, η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας στη φορολογία εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 προσδιορίζεται με την παρούσα απόφαση ως εξής:

2017	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ-Δήλωσης
Φορολογητέο εισόδημα υπόχρεου	2.283,05	2.283,05	2.283,05	0,00
Φορολογητέο εισόδημα της συζύγου	20.328,00	92.557,06	40.391,00	20.063,00
Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου	3400,84	29.767,75	9.124,64	5.723,80
Προκαταβολή	1880,64	1880,64	1880,64	0,00
Τέλη χαρτοσήμου		63	63	63,00
ΟΓΑ επί τελών		12,6	12,6	12,60
Πρόστιμο φόρου αρ. 58 ΚΦΔ		13.183,46	2.861,90	2.861,90
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου αρ. 58 ΚΦΔ		31,50	31,5	31,50
Πρόστιμο ΟΓΑ τελών αρ. 58 ΚΦΔ		6,30	6,3	6,30
Εισφορά Αλληλεγγύης	192,4	5.681,14	1.355,33	1.162,93
Τέλος Επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	0,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		567,94	567,94	567,94
Σύνολο για καταβολή	6.123,88	51.844,33	16.553,84	10.429,96

Δεδομένου ότι στο φορολογικό έτος 2018 τόσο με τη παρούσα απόφαση όσο και βάσει του ελέγχου η προσφεύγουσα φορολογείται βάσει των τεκμαρτών εισοδημάτων της, δεν τροποποιείται η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας για το εν λόγω έτος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της και συγκεκριμένα:

Α. Τη μερική αποδοχή αυτής ως προς τις αρ. οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2017 και 2018, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Β. Την απόρριψη αυτής ως προς την αρ. οριστικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2017, την αρ. οριστική πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2018, την αρ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017, την αρ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ φορολογικού έτους 2018, και την αρ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017.

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

- Η υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	26.366,91	5.723,80
Διαφορά τελών χαρτοσήμου	63,00	63,00
Διαφορά ΟΓΑ επί τελών	12,60	12,60
Πρόστιμο φόρου αρ. 58 ΚΦΔ	13.183,46	2.861,90
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου αρ. 58 ΚΦΔ	31,50	31,50
Πρόστιμο ΟΓΑ τελών αρ. 58 ΚΦΔ	6,30	6,30
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης	5.488,74	1.162,93
Διαφορά φόρου πολυτελούς διαβίωσης	567,94	567,94
Σύνολο για καταβολή	45.720,45	10.429,96

- Η υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

	Βάσει Ελέγχου/ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	5.690,60
Πρόστιμο φόρου αρ. 58 ΚΦΔ	2.845,30
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης	1.242,32
Διαφορά φόρου πολυτελούς διαβίωσης	567,94
Σύνολο για καταβολή	10.346,16

- Η υπ' αριθ. οριστικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2017

	Βάσει Ελέγχου/ΔΕΔ
Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	7.129,44
Πρόστιμο φόρου αρ. 58 /58 ^Α ΚΦΔ	3.343,88
Σύνολο για καταβολή	10.473,32
Διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση	36.620,82

- Η υπ' αριθ. οριστικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2018

	Βάσει Ελέγχου/ΔΕΔ
Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	412,76
Σύνολο για καταβολή	412,76
Διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση	37.456,56

- Η υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017

Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ 250,00 €

- Η υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ φορολογικού έτους 2018

Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ 259,56 € (= 519,12 € X 50%)

- Η υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017

Πρόστιμο άρθρου 54 ΚΦΔ 2.500,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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