



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

**ΚΑΛΛΙΘΕΑ 21.02.2023**

**ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 520**

## **ΑΠΟΦΑΣΗ**

### **Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,  
β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

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

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

**2.** Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

**3.** Την αριθμ. 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 26.10.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ. ...., με έδρα ..... νομίμως εκπροσωπούμενη, κατά της υπ' αριθ. .... /26.09.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

**5.** Την ως άνω οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και τη σχετική έκθεση ελέγχου.

**6.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26.10.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία “.....”, Α.Φ.Μ. ...., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ’ αριθ. .... /26.09.2022 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, ποσό φόρου εισοδήματος 75.482,64 €, πλέον 7.548,26 € (πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.), και συνολικά 83.030,90 €.

Η ως άνω διαφορά φόρου εδράζεται επί της από 26.09.2022 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος, συνεπεία της με αρ. .... /14.07.2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ. Αιτία δε ελέγχου, απετέλεσε το με κωδ. .... /20220621/8221 ηλεκτρονικό μήνυμα, με το οποίο η προσφεύγουσα αιτήθηκε την απαλλαγή καταβολής φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 σύμφωνα με την παρ. 7 του άρθρου 71 του ν. 4172/2013.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω Πράξης, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

*“1. Εσφαλμένη εφαρμογή νόμου*

*2. Έλλειψη νομικής βάσης επιβολής φόρου λόγω παύσης ισχύος των διατάξεων του νόμου 2238/1994.*

*3. Μη νόμιμη, ειδική και επαρκής αιτιολογία της έκθεσης μερικού ελέγχου και εσφαλμένη εκτίμησης πραγματικών περιστατικών λόγω αντιφατικού περιεχομένου της προσβαλλόμενης πράξης.*

*4. Παραβίαση της φοροδοτικής ικανότητας και της φορολογικής δικαιοσύνης.”*

Οι διαφορές φόρου του υπό κρίση φορολογικού έτους 2021 προέκυψαν διότι, μετά τον γενόμενο έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκε η ύπαρξη των κάτωθι λογιστικών διαφορών:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	2021
63.98.08.000	Φ.Π.Α. εκπιπτόμενος στη Φορολογία Εισοδήματος	14.426,81
81.03.00.999	Κέρδη από εκποίηση οικοπέδων-κτιρίων-μηχ-επίπλων κλπ	328.676,13
	<b>Σύνολα διαφορών</b>	<b>343.102,94</b>

Πρόκειται για αλλοδαπή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, η οποία συστάθηκε στις 19.10.2007 βάσει του περί εταιρειών νόμο κεφ. 113 της κυπριακής δημοκρατίας με αριθμό εγγραφής στο μητρώο εταιρειών ΗΕ....., και με έναρξη εργασιών στην Ελλάδα στις 09.03.2009. Το κεφάλαιο της ανέρχεται σε 2.000,00 €. Η έδρα και διεύθυνση της εταιρείας είναι η οδός ....., Κύπρος, έχει δε, ιδρύσει υποκατάστημα στην Ελλάδα στο ..... δήμου Αγίου Νικολάου. Διευθυντής της εταιρείας είναι η ..... και γραμματέας η ..... Με το από 12.01.2022 πληρεξούσιο έγγραφο της ..... εταιρείας διορίστηκε ως πληρεξούσιος, επίτροπος και αντίκλητος για τις εργασίες του Υποκαταστήματος στην Ελλάδα η κα. .... του .....

**Επειδή**, οι διατάξεις του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), ορίζουν, ότι:

**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.”*

**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:*

- ζ) ....., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ. Π. Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ. Π. Α. εισροών,*

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1113/2.6.2015 Εκπιπόμενες και μη εκπιπόμενες δαπάνες επιχειρήσεων

*“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 εκπιπτόμενων 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 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:

ζ) Οι φόροι -τέλη. Ειδικότερα (περιοριστικά):

δδ) ο φόρος προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστές 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 εκπιπόμενο 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. ι' 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 εκπιπόμενες 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, επισσημαίνεται 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.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι φόροι που δεν εκπίπτουν απαριθμούνται περιοριστικά στις υπόψη υποεπιπτώσεις και κατά συνέπεια, λοιποί φόροι που δεν περιλαμβάνονται σε αυτές εκπίπτουν (π.χ. **ΕΝΦΙΑ**, τέλη κυκλοφορίας, τέλη χαρτοσήμου, ανταποδοτικά τέλη υπέρ Εθνικής Επιτροπής Τηλεπικοινωνιών και Ταχυδρομείων, κ.λπ.).

Οι ανωτέρω φόροι - τέλη εκπίπτουν κατά το χρόνο που καταβάλλονται. Εξαιρέση αποτελούν τα τέλη κυκλοφορίας τα οποία προκαταβάλλονται και κατά συνέπεια εκπίπτουν το επόμενο φορολογικό έτος, δηλαδή το έτος που αφορούν, καθώς και τα τέλη διαφήμισης, τα οποία εκπίπτουν κατά το χρόνο που αφορούν, με τις προϋποθέσεις που αναφέρονται κατωτέρω.....”

**Επειδή**, με το με αριθμ. ....../2-4-2021 συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτου η προσφεύγουσα οντότητα πώλησε έναντι τιμήματος 10.000.000 € ακίνητο ιδιοκτησίας της (αγροτεμάχιο 4.875 τ.μ. με τις επ’ αυτού κτιριακές εγκαταστάσεις στο θέση ..... δ.δ. .... δ.δ. ..... δήμου Αγίου Νικολάου.) Επιπλέον πωλήθηκαν τα λοιπά πάγια του ακινήτου, ήτοι μηχανήματα, έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός προς 403.225,81 € πλέον ΦΠΑ 96.774,19 €. Στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ Απριλίου 2021, και επειδή η πώληση του ακινήτου έγινε με Φ.Μ.Α. έχει συμπεριληφθεί ως εκροή απαλλασσόμενη και εξαιρούμενη χωρίς δικαίωμα έκπτωσης (κωδ 310) ενώ η πώληση των μηχανημάτων, επίπλων και λοιπού εξοπλισμού (σχετική Α.Λ.Π. ..../ 2-4-2021) συμπεριελήφθηκε ορθά στον κωδικό 303 ως φορολογητέα εκροή. Επισημαίνεται ότι προσφεύγουσα υπέγραψε τα με αριθμ. ....../25-5-2021 και ....../256-2021 προσύμφωνα για την αγορά αγροτεμαχίου έκτασης 4.126,23 τ.μ. με ΚΑΕΚ ...../0/0 στη θέση ..... Δήμου ..... Η αγοραπωλησία ολοκληρώθηκε με τη με αριθμό ....../27-1-2022 συμβολαιογραφική πράξη έναντι τιμήματος 1.200.000,00 €.

**Επειδή**, σύμφωνα με το πόρισμα παλαιότερου διενεργηθέντος μερικού φορολογικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ, στην προσφεύγουσα επιστράφηκε ποσό ΦΠΑ ύψους 373.537,38 € και παραγράφηκε (διαγράφηκε) Π.Υ. ΦΠΑ ύψους 377.161,68 €, αποδεχόμενη δε, το ως άνω πόρισμα και μη ασκώντας ενδικοφανή προσφυγή.

Ακολούθως, η προσφεύγουσα εσφαλμένα μετέφερε το διαγραφέν πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ στους λογαριασμούς 11.00.00.001 «ΚΤΙΡΙΑ-ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ ΦΠΑ ΔΙΑΓΡΑΦΗΣ», 12.00.00.001 «ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ ΦΠΑ ΔΙΑΓΡΑΦΗΣ» και 14.00.00.001 «ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ ΦΠΑ ΔΙΑΓΡΑΦΗΣ» διενεργώντας αποσβέσεις και επηρεάζοντας το κέρδος από την εκποίηση των παγίων, ως ακολούθως:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΩΣ 31/12/2020	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΧΡΗΣΗΣ	ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΗ ΑΞΙΑ
11.00.00.001	ΚΤΙΡΙΑ-ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	377.177,50	45.261,30	3.771,77	328.144,43

	ΚΤΙΡΙΩΝ ΦΠΑ ΔΙΑΓΡΑΦΗΣ				
12.00.00.001	ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ				
	ΦΠΑ ΔΙΑΓΡΑΦΗΣ	315,27	94,59	7,88	212,80
14.00.00.001	ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΞΕΟΠΛΙΣΜΟΣ				
	ΦΠΑ ΔΙΑΓΡΑΦΗΣ	472,46	141,75	11,81	318,90
	ΣΥΝΟΛΑ	377.965,23	45.497,64	3.791,46	328.676,13

Ακολούθως η αναπόσβεστη αξία αφαιρέθηκε από την αξία πώλησης των παγίων επιβαρύνοντας [μειώνοντας] ισόποσα το κέρδος από την εκποίηση οικοπέδου, κτιρίων, μηχανημάτων, επίπλων κλπ.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, και συγκεκριμένα σύμφωνα με την περίπτωση ζ' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 και τις οδηγίες που κοινοποιήθηκαν με την ΠΟΛ.1113/2015, προκύπτει ότι, από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων δεν εκπίπτουν μεταξύ άλλων και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ. Π. Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστές ως Φ. Π. Α. εισροών.

Ως εκ τούτου, εκπίπτει μόνο ο ΦΠΑ για τον οποίο δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης από το φόρο εκροών, σύμφωνα τις διατάξεις του Ν 2859/2000 (π.χ. παρ. 4 άρθρου 30 ή διενέργεια απαλλασσόμενων πράξεων άρθρου 22) και αφορά δαπάνες εκπιπόμενες στη φορολογία εισοδήματος.

**Επειδή**, η κύρια (και μοναδική) δραστηριότητα της προσφεύγουσας από 15.03.2009 έως 08.01.2018 ήταν οι ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗΣ Η ΑΝΕΓΕΡΣΗΣ ΚΤΙΣΜΑΤΟΣ Η ΑΛΛΟΥ ΕΙΔΟΥΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΩΝ (ΩΣ ΑΓΑΘΟΥ ΕΠΕΝΔΥΣΗΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡ. 33 ΠΑΡ. 4 ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΦΠΑ) ΓΙΑ ΙΔΙΑ ΑΣΚΗΣΗ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΔΡΑ-ΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΜΕ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΤΟΥ ΦΠΑ ΤΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ ΤΟΥΣ (ΚΑΔ 41202001) και από 08.01.2018 έως σήμερα οι ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΝΟΙΚΙΑΣΗΣ ΕΠΙΠΛΩΜΕΝΩΝ ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑΤΩΝ, ΜΕ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΠΕΡΙΠΟΙΗΣΗΣ ΠΕΛΑΤΩΝ (ΚΑΔ 55201103). Επομένως η προσφεύγουσα είχε το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών από το ΦΠΑ των εκροών καθώς και δυνατότητα επιστροφής ΦΠΑ όταν ο συνολικός φόρος εκροών είναι μικρότερος από το σχηματισθέν πιστωτικό υπόλοιπο καθώς το μέρος της διαφοράς μπορεί να ζητηθεί προς επιστροφή με αίτηση του φορολογουμένου η οποία θα ανακόψει το χρόνο της παραγραφής. Η προσφεύγουσα, δε ως προαναφέρθηκε, έλαβε επιστροφή μη παραγεγραμμένου Φ.Π.Α. ποσού 373.537,38 € κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της με αριθ. .... /29.10.2019 εντολής ελέγχου.

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/2015, “ .... 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.....  
.....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....”

**Επειδή**, η ορθή ερμηνεία της διάταξης του παραπάνω εδαφίου αφορά στη φορολογία εισοδήματος και σημαίνει ότι αν προκύπτει μια δαπάνη της οποίας ο ΦΠΑ της δεν εκπίπτει από τον ΦΠΑ των εκροών (πχ δαπάνη των άρθρων 30 & 32 του ν 2859/2000), τότε ο ΦΠΑ αυτός λογίζεται ως έξοδο και για τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος θα εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα στο βαθμό που θα εκπέσει η κύρια δαπάνη. Στη περίπτωση δε των παγίων προσαυξάνει την αξία κτήσης αυτών και εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα μέσω της διενέργειας αποσβέσεων.

**Επειδή**, κατά την πραγματοποίηση των δαπανών απόκτησης ενσώματων παγίων υφίστατο το δικαίωμα έκπτωσης (και επιστροφής) του ΦΠΑ αυτών καθώς η προσφεύγουσα είχε ως δραστηριότητα πράξη υπαγόμενη στο ΦΠΑ (διενέργεια φορολογητέων εκροών).

**Επειδή**, πρόκειται για φόρο εισροών με δικαίωμα έκπτωσης, ο οποίος διαγράφηκε λόγω παραγραφής, χωρίς να δύναται να μεταφερθεί ως εκπιπτόμενη δαπάνη, καθ’ οιονδήποτε τρόπο είτε άμεσα είτε έμμεσα μέσω αποσβέσεων, στη φορολογία εισοδήματος.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 3 του ν. 2859/2000, “ Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων”.

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1082/18.4.2013 με Θέμα: Διεκπεραίωση εκκρεμών αιτήσεων επιστροφής Φ.Π.Α., “.... ορίζεται ότι εφεξής μπορούν να υποβάλλονται αιτήσεις επιστροφής για πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει σε κάθε περιοδική δήλωση ΦΠΑ, ανεξάρτητα από τις πράξεις βάσει των οποίων προκύπτει το πιστωτικό υπόλοιπο και ανεξάρτητα επίσης από το εάν το πιστωτικό υπόλοιπο έχει δημιουργηθεί στη φορολογική περίοδο για την οποία υποβάλλεται η αίτηση ή σε προηγούμενες φορολογικές περιόδους με την επιφύλαξη της παραγραφής τους....”

**Επειδή**, το μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο προηγείται όσον αφορά το συμψηφισμό του με τον αντίστοιχο φόρο εκροών που προκύπτει στις τρεις ή πέντε επόμενες διαχειριστικές περιόδους. Δυνατότητα επιστροφής υφίσταται όταν ο συνολικός φόρος εκροών των επόμενων ετών είναι μικρότερος από το πιστωτικό υπόλοιπο και για το μέρος της διαφοράς μπορεί να ζητηθεί η επιστροφή του με αίτηση του φορολογουμένου η οποία θα ανακόψει το χρόνο της παραγραφής.

Ως προς τις δηλώσεις ΦΠΑ, το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ που έχει παραγραφεί, δεν μεταφέρεται στην επόμενη φορολογική περίοδο στον κωδικό 401. Στα βιβλία (διπλογραφικά), θα πιστωθεί ο λογαριασμός 54-00 (ΦΠΑ προς απόδοση, στην περίπτωση πιστωτικού υπολοίπου στη δήλωση ΦΠΑ θα εμφανίζεται με χρεωστικό υπόλοιπο στη λογιστική) σε χρέωση του υπολογαριασμού εκτάκτων εξόδων (π.χ. λογ.81-00).

**Επειδή**, η όλη επιχειρηματολογία της προσφεύγουσας που επικεντρώνεται στην δυνατότητα της να εμφανίσει το ΦΠΑ εισροών, ο οποίος με δική της υπαιτιότητα παραγράφηκε, ως ειδικό έξοδο αγορών παγίων και να επαυξήσει το κόστος κτήσης αυτών εκκινεί από εσφαλμένη αντίληψη (πλάνη) περί του εφαρμοστέου νομικού πλαισίου.

Συνεπώς ο ισχυρισμός περί εσφαλμένης εφαρμογής νόμου πρέπει να απορριφθεί ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμος.

**Επειδή**, στα λογιστικά βιβλία της προσφεύγουσας, τηρείται ο λογαριασμός εξόδων-δαπανών 63.98.08 ΦΠΑ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΟΣ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, στον οποίο υπάρχουν μεταξύ άλλων και χρεώσεις συνολικού ποσού 14.426,81 € με τις εγγραφές με α/α ...../31.05.2021 ποσού 2.651,28 €, α/α ...../30.06.2021 ποσού 3.549,45 €, α/α ...../31.07.2021 ποσού 1.130,23 €, α/α ...../31.08.2021 ποσού 1.130,23 €, α/α ...../30.09.2021 ποσού 1.182,39 €, α/α ...../31.10.2021 ποσού 1.322,23 €, α/α ...../30.11.2021 ποσού 794,23 €, α/α ...../01.12.2021 ποσού 1.200,00 €, α/α ...../01.12.2021 ποσού 336,00 €, α/α ...../23.12.2021 ποσού 720,00 €, α/α ...../29.12.2021 ποσού 336,00 €, α/α ...../31.12.2021 ποσού 71,83 € και α/α ...../31.12.2021 ποσού 2,40 €.

**Επειδή**, οι ως άνω χρεώσεις, αφορούν ΦΠΑ τιμολογίων εκπιπτόμενων δαπανών-εισορών. Οι δαπάνες αυτές δεν αφορούν την πώληση του ακινήτου (που έγινε ως εκροή απαλλασσόμενη και εξαιρούμενη χωρίς δικαίωμα έκπτωσης) αλλά των λοιπών παγίων και ο ΦΠΑ τους μπορούσε να εκπεστεί από τον ΦΠΑ των εκροών.

Επομένως ο ΦΠΑ αυτών των δαπανών δεν μπορεί να εκπεστεί ως έξοδο από τα ακαθάριστα έσοδα, καθώς αφορούν ΦΠΑ δαπανών εισροών για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης από το φόρο των εκροών και επομένως μπορεί να ζητηθεί προς έκπτωση ή επιστροφή, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα.

Ως εκ τούτου, ορθώς καταλογίσθηκε ως λογιστική διαφορά.

**Επειδή**, η αναφορά στην από 26.09.2022 Έκθεση μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, στις ΠΟΛ.1005/2005 και ΠΟΛ.1029/2006, που ορθά επισημαίνεται από την προσφεύγουσα, δεν έχουν εφαρμογή από 01.01.2014 ημερομηνία κατά την οποία τέθηκε σε



ισχύ ο νέος ΚΦΕ με ταυτόχρονη κατάργηση του Ν.2238/94, έγινε για να καταδείξει την διαχρονική θέση της διοίκησης επί του επίδικου ζητήματος όταν μάλιστα έως σήμερα δεν έχει κοινοποιηθεί διαφορετική θέση αντίθετη σε όσα είχαν γίνει δεκτά στο παρελθόν. Σε κάθε περίπτωση η μη αναγνώριση της δαπάνης έγινε κατ' εφαρμογή του άρθρου 23 Ν. 4172/2013 και της ερμηνευτικής εγκυκλίου ΠΟΛ 1113/2015 με ισχύ από την 01.01.2014 και μετά.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί έλλειψης νομικής βάσης επιβολής του φόρου λόγω πάσης ισχύος των διατάξεων του ν. 2238/1994, δεν γίνεται δεκτός και απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι:

**Άρθρο 28.Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου**

*2. 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 εμπειριστατωμένα 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, περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. με τίτλο «Επαρκής αιτιολογία» ορίζονται τα εξής: «*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, 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 διοικουόμενο, 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, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 26.09.2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, καθόσον η φορολογική αρχή φέρουσα το βάρος της απόδειξης, απέδειξε με πραγματικά περιστατικά τα στοιχεία εκείνα τα οποία στοιχειοθετούν τις αποδιδόμενες παραβάσεις, και οι οποίες επισύρουν την επιβολή των φόρων και συναφών κυρώσεων. Ο φορολογικός έλεγχος, έλαβε υπόψη του, τις ισχύουσες διατάξεις για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος, το σύνολο των προσκομισθέντων υπομνημάτων της προσφεύγουσας πριν και μετά τη σύνταξη του

Σημειώματος Διαπιστώσεων (άρθρο 28 Ν. 4174/2013), καθώς και όλα τα αποδεικτικά στοιχεία που προσκομίσθηκαν σε αντιπαραβολή με τα στοιχεία και ευρήματα του ελέγχου. Απέδειξε δε, με πραγματικά περιστατικά, τα στοιχεία εκείνα τα οποία στοιχειοθετούν τις αποδιδόμενες παραβάσεις, λαμβάνοντας υπόψη, όλα τα διαθέσιμα στοιχεία.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας της έκθεσης μερικού ελέγχου, στερείται νομοθετικού πλαισίου και απορρίπτεται,

**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. Επίσης, με το [άρθρο 9 παρ. 2](#) του Ν. [4174/2013](#) (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας.»

**Επειδή**, η φορολογική αρχή δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των προστίμων ή των καταλογισθέντων φόρων, αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως ή αναλόγως της φοροδοτικής ικανότητας του ελεγχόμενου. Άλλωστε, δεν εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και την συνδρομή των τασσόμενων υπό του νόμου προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου και στον καταλογισμό των φόρων που προκύπτουν σε κάθε ελεγχόμενη φορολογία. Η αρμόδια φορολογική αρχή, κατά την έκδοση της σχετικής πράξης, εφάρμοσε κατά δέσμια αρμοδιότητα πιστά τις κείμενες διατάξεις νόμων, όπως αναλυτικά παρουσιάζονται στην αντίστοιχη έκθεση ελέγχου, καταλογίζοντας τους οριζόμενους από αυτές φόρους και πρόστιμα

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, η ελεγκτική αρχή ενήργησε σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας. Ως εκ τούτου, δεν τίθεται θέμα παραβίασης της φοροδοτικής ικανότητας και της φορολογικής δικαιοσύνης.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. ....../26.10.2022 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία “.....”, Α.Φ.Μ. ......., και την επικύρωση της κάτωθι πράξης:

της υπ’ αριθ. ....../26.09.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, **Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.**

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

**ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 83.030,90 €**

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

**Ακριβές Αντίγραφο  
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Τμήματος Διοικητικής υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ  
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.