



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Καλλιθέα 08-05-2015

Αριθμός απόφασης:1912

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9586156
ΦΑΞ : 210 9531321

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

Την από και ΚΑΙ ΣΙΑ με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας , ΑΦΜ , Δ.Ο.Υ. , με έδρα την , οδός κατά της με αριθμό/2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ , με την οποία καταλογίστηκε ποσό φόρου εισοδήματος 6.253,70€ και επιπλέον 2251,33€ πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης για την χρήση 2012 (οικ. έτος 2013) και της με αριθμό/2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ , με την οποία καταλογίστηκε ποσό Φ.Π.Α. 52.598,25€ πλέον πρόσθετος φόρος 42.020,70€(σύνολο 94.618,95 ευρώ) λόγω ανακρίβειας της δήλωσης για την χρήση 2012 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

3. Την με αριθμό/2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και την με αριθμό/2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ.
4. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
5. Την από εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας , ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ., 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:

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν του έλεγχου των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης που διενεργήθηκε από την φορολογική αρχή και συντάχθηκαν οι από Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ βάσει των οποίων διαπιστώθηκε και καταλογίστηκαν φόροι για την χρήση 2012 διότι διαπιστώθηκε:

α) Εκπεσθείσες βάσει δήλωσης δαπάνες για την ανέγερση του οικοδομικού έργου συνολικού ποσού 179.100,00 ευρώ στην , αφορούν την ανέγερση προκατασκευασμένης εξοχικής κατοικίας του , δεν αφορούν την οικονομική δραστηριότητα της προσφεύγουσας επιχείρησης, δεν αποσκοπούν στη δημιουργία κέρδους και επομένως κρίθηκαν ως μη εκπεσθές ως μη παραγωγικές.

β) Απορρίφθηκε ως εκπεστέα η έκπτωση δαπάνης τοποθέτησης τεντών συνολικού ποσού 21.400,00 ευρώ, καθώς βάσει των διατάξεων του άρθρου 31 του Ν.2238/94_κρίθηκε ότι δεν αφορούν παραγωγική δαπάνη της επιχείρησης αλλά πρόκειται για προσωπικές δαπάνες του φυσικού προσώπου - διαχειριστή της προσφεύγουσας.

γ) Απερρίφθη ως λογιστική διαφορά το 65% των εκπεσθέντων εξόδων κίνησης επιβατηγών ΙΧ αυτοκινήτων (βενζίνες) συνολικού ποσού 17.692,92 ευρώ, βάσει των διατάξεων του άρθρου 31 παρ.1 περ. β' Ν. 2238/94 ως εξής:

Δαπάνες κυκλοφορίας αυτοκινήτων $17.692,92 \times 65\% = 11.500,40$ ευρώ, ποσό το οποίο προστέθηκε ως λογιστική διαφορά στα καθαρά κέρδη της επιχείρησης.

δ) Απορρίφθηκαν ως εκπεστέα έξοδα κίνησης (βενζίνες) συνολικού ποσού 15.255,12 ευρώ βάσει των διατάξεων του άρθρου 31 του Ν.2238/94 καθώς δεν επεδείχθησαν δικαιολογητικά εγγραφών για τις συγκεκριμένες δαπάνες.

Η προσφεύγουσα εταιρεία , με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- 1) ΕΣΦΑΛΕ Ο ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΑΤΑ ΝΟΜΟ ΚΑΙ ΟΥΣΙΑ, ΚΑΘΩΣ ΑΠΕΦΥΓΕ ΝΑ ΛΑΒΕΙ ΥΠΟΨΗ ΟΤΙ ΟΙ ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΦΟΡΟΥΝ ΕΚΠΕΣΤΕΑ «ΕΞΟΔΑ ΙΔΡΥΣΗΣ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ» ΤΗΣ ΠΟΛ 1005/05.
- Α) ΟΙ ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΟΥ ΕΡΓΟΥ (ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ) ΣΤΗΝ , ΑΞΙΑΣ ΕΥΡΩ 179.100 + ΦΠΑ, ΑΦΟΡΟΥΝ ΙΔΡΥΣΗ ΝΕΟΥ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ.
- Β) Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΗΣ ΙΔΡΥΣΗΣ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ ΓΙΝΕΤΑΙ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΔΗΛΩΣΗ ΤΟΥ ΣΤΗΝ ΑΡΜΟΔΙΑ Δ.Ο.Υ., ΒΑΣΕΙ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΩΝ, ΔΕΣΜΕΥΤΙΚΑ, ΚΑΙ ΚΑΤΟΠΙΝ ΑΥΤΟΨΙΑΣ, ΚΑΙ ΔΕΝ ΕΝΑΠΟΚΕΙΤΑΙ ΣΤΗΝ ΚΡΙΣΗ ΑΛΛΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ, ΤΕΚΜΑΙΡΟΜΕΝΗ Η ΙΔΡΥΣΗ ΩΣ ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΗ ΔΑΠΑΝΗ.
- Γ) ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΔΕΣΜΕΥΤΙΚΗΣ (ΠΟΛ 1016/05) ΓΙΑ ΤΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΠΟΛ 1005/2005, ΤΑ ΕΞΟΔΑ ΙΔΡΥΣΗΣ ΝΕΩΝ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΟΥΝ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ.
- 2) ΚΑΙ ΑΝ ΑΚΟΜΗ ΟΙ ΩΣ ΑΝΩ ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΕΚΘΕΤΗΡΙΟΥ ΔΕΝ ΑΦΟΡΟΥΣΑΝ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ, ΠΑΛΙ ΔΕΝ ΕΠΡΕΠΕ ΝΑ ΑΠΟΡΡΙΦΘΟΥΝ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ.
- Α) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΕΙΝΑΙ ΤΟ ΑΚΙΝΗΤΟ ΒΑΣΕΙ ΚΑΤΑΣΤΑΤΙΚΟΥ, ΣΤΕΛΕΧΩΣΗΣ ΚΑΙ ΠΤΥΧΙΩΝ.
- Β) Ο ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΜΑΣ ΠΡΟΕΡΧΕΤΑΙ ΑΠΟΚΛΕΙΣΤΙΚΑ ΑΠΟ ΤΟ ΑΚΙΝΗΤΟ ΚΑΙ ΟΛΕΣ ΤΙΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΕΠ' ΑΥΤΟΥ.
- 3) Ο ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΜΑΣ (ΑΠΟΚΛΕΙΣΤΙΚΑ ΠΑΝΩ ΣΤΟ ΑΚΙΝΗΤΟ) ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΕΙ ΤΗΝ ΥΠΑΡΞΗ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ
- 4) ΕΧΟΝΤΑΣ ΚΕΡΔΟΦΟΡΙΑ ΗΔΗ ΑΠΟ ΤΟ 2009 ΠΑΝΩ ΣΤΟ ΑΚΙΝΗΤΟ, ΗΤΟΙ ΚΕΦΑΛΑΙΟ, ΚΑΙ ΣΗΜΑΝΤΙΚΟ ΠΕΛΑΤΟΛΟΓΙΟ, ΑΠΟΦΑΣΙΣΑΜΕ ΤΟ 2012 ΝΑ ΤΟ ΕΠΕΝΔΥΣΟΥΜΕ ΠΕΡΑΙΤΕΡΩ ΑΣΧΟΛΟΥΜΕΝΟΙ ΜΕ ΤΗΝ ΠΩΛΗΣΗ - ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ.
- 5) Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΖΕΙ ΩΣ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΙΣΑ ΑΛΛΑ ΜΗ ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΗ ΤΗ ΔΑΠΑΝΗ ΑΥΘΑΙΡΕΤΑ ΚΑΙ ΠΛΗΡΩΣ ΑΝΑΙΤΙΟΛΟΓΗΤΑ.

1. Ως προς την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας της δαπάνης ανέγερσης ισόγειας μονοκατοικίας (προκάτ), με υπόγειο και πατάρι, πλήρως εξοπλισμένη με οικιακό εξοπλισμό, και διαμορφωμένο περιβάλλοντα χώρο στην

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., μεταξύ άλλων δαπανών εκπίπτονται και τα γενικά έξοδα διαχείρισης.

Κατά την εφαρμογή των διατάξεων, έχει γίνει παγίως δεκτό από τη διοικητική και δικαστηριακή νομολογία ότι, στην έννοια των γενικών εξόδων διαχείρισης περιλαμβάνεται γενικώς η παραγωγική δαπάνη, η οποία, εν όψει του σκοπού για τον οποίο καταβάλλεται και των ειδικών συνθηκών κάθε επιχείρησης συμβάλλει:

• στη διεύρυνση των εργασιών και στην αύξηση του εισοδήματός της, (ΣτΕ 3679/76, 2808-10/78, 3417/80, 2329/81, 3214/82, 1670/83, 4869/84).

• στην επίτευξη κέρδους, (ΣτΕ 3110-11/73).

• στην παραγωγή εισοδήματος και εκπλήρωση των σκοπών της, (ΣτΕ 2519/72).

Επίσης, στην έννοια των γενικών εξόδων διαχείρισης υπάγεται και η *δαπάνη* που καταβάλλεται οικειοθελώς, χωρίς νόμιμη ή συμβατική υποχρέωση, **εφόσον είναι παραγωγική**, και συμβάλλει στην καλύτερη απόδοση της επιχείρησης (ΣΤΕ 1093/74, 3007-10/81, 2101-2/84, 224/88, 2800/86).

Από την συνταχθείσα από έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. προκύπτει ότι:

α) Στην εκδοθείσα οικοδομική άδεια το οικοδομικό έργο το οποίο περιγράφεται είναι **"Νέα ισόγεια κατοικία (ΠΡΟΚΑΤ) με υπόγειο, πατάρι και πισίνα"**.

β) Από την **αυτοψία** που διενεργήθηκε από τη ΔΟΥ διαπιστώθηκε ότι πρόκειται **για ισόγεια μονοκατοικία (προκάτ), με υπόγειο και πατάρι, πλήρως εξοπλισμένη με οικιακό εξοπλισμό, και διαμορφωμένο περιβάλλοντα χώρο στον οποίο υπάρχει πισίνα και ψησταριά και όχι περί υποκαταστήματος (γραφεία) επιχείρησης.**

γ) Το οικόπεδο στο οποίο κατασκευάστηκε η μονοκατοικία είναι ιδιοκτησίας του , διαχειριστή της ελεγχόμενης επιχείρησης και από την έρευνα που έγινε στο αρχείο της ελέγχουσας Υπηρεσίας **δεν προέκυψε η έως τότε νόμιμη κατάθεση μισθωτηρίου συμβολαίου για τη μίσθωση του στην εταιρία καθότι το μισθωτήριο κατατέθηκε εκπρόθεσμα στις** Επιπλέον στις υποβληθείσες δηλώσεις Φόρου Εισοδήματος οικ. ετών 2013 και 2014 **δεν δηλώνεται μίσθωμα** από τον για το συγκεκριμένο ακίνητο. Σημειώνεται δε ότι, στην περίπτωση που ανηγείρεται οικοδομή από τον μισθωτή σε έδαφος κυριότητας του εκμισθωτή και μετά τη λήξη της μίσθωσης η οικοδομή παραμένει στη κυριότητα του τελευταίου, εφαρμόζονται οι διατάξεις της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 21 του Ν 2238/1994. Σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, ο εκμισθωτής που διαθέτει το δικαίωμα της επικαρπίας (Εγγ. 1007634/161/Α0012/4.2.2000) ή πλήρους κυριότητας, **οφείλει να δηλώνει κάθε έτος μετά την ολοκλήρωση της οικοδομής εισόδημα από ακίνητα ίσο με το πηλίκο της διαίρεσης του πραγματικού κόστους της οικοδομής διά του αριθμού των ετών διάρκειας της μισθωτικής σύμβασης.**

Στην περίπτωση μεταβίβασης της κυριότητας της οικοδομής (μετά από σύσταση οριζόντιας/καθέτου ιδιοκτησίας) το τυχόν αντάλλαγμα από τη μεταβίβαση αυτή, αφαιρείται από το πραγματικό κόστος της οικοδομής. Η διαφορά που προκύπτει επιμερίζεται στα εναπομείναντα έτη μέχρι τη λήξη της σύμβασης μίσθωσης για τον υπολογισμό του ετήσιου δηλούμενου εισοδήματος του εκμισθωτή. Εξυπακούεται ότι η μεταβίβαση θα λάβει χώρα μετά τη λήξη της σύμβασης μίσθωσης, καθώς σε αντίθετη περίπτωση δεν υπολογίζεται εισόδημα από ακίνητα σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 21 του Ν 2238/1994. Το παραπάνω εισόδημα αποτελεί εισόδημα από ακίνητα και μαζί με το τυχόν συμφωνηθέν τίμημα από την εκμίσθωση του οικοπέδου, θα συμπεριληφθεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του υπόχρεου - εκμισθωτή. Από την άλλη πλευρά, το οριζόμενο μίσθωμα αποτελεί έξοδο για τον μισθωτή που υπολογίζεται στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος (περ. α' παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν 2238/1994).

δ) Από την έρευνα που διεξήγαγε ο έλεγχος στο ΙΚΑ προκύπτει ότι απογράφηκε στο υποκ/μα τους το οικοδομικό έργο με ΑΜΟΕ "ισόγεια κατοικία προκάτ με υπόγειο" με κύριο τον του ο οποίος υπέβαλλε τους επόμενους μήνες ΑΠΔ με τις απαιτούμενες ημέρες εργασίες.

ε) Από τη συγκεκριμένη δαπάνη επένδυσης η προσφεύγουσα επιχείρηση **δε δηλώνει έσοδα** κατά την ελεγχόμενη χρήση, ενώ από κανένα στοιχείο **δεν προκύπτει κατά ποίον τρόπο μπορεί να υπάρξει συμβολή επιπλωμένης κατοικίας ΜΕ ΠΙΣΙΝΑ ΚΑΙ ΨΗΣΤΑΡΙΑ** που βρίσκεται σε εξοχικό προορισμό, σε ακίνητο του εταίρου και διαχειριστή στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος υποκαταστήματος (εγκατάστασης), από εταιρεία που δεν έχει ως αντικείμενο δραστηριότητας την μίσθωση επιπλωμένων διαμερισμάτων ώστε να χαρακτηριστεί παραγωγική δαπάνη επένδυσης ή ίδρυσης υποκαταστήματος.

στ) Επιπλέον των παραπάνω, από έρευνα που διεξήγαγε ο έλεγχος στο διαδίκτυο στην ιστοσελίδα της προσφεύγουσας «.....» διαπιστώθηκε ότι μέχρι και τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου, δεν γίνεται καμία αναφορά στην κατασκευή του οικοδομικού έργου - έκθεσης στην γεγονός που έρχεται σε αντίθεση με τις εξηγήσεις του διαχειριστή στην Δ.Ο.Υ. σχετικά με την παραγωγική χρήση του συγκεκριμένου ακινήτου (δειγματισμός - διαφήμιση προς μελλοντικούς πελάτες).

Με βάση τα ανωτέρω ο έλεγχος ορθά και νόμιμα έκρινε ότι οι δαπάνες για την ανέγερση του οικοδομικού έργου συνολικού ποσού 179.100,00 ευρώ στην που αφορούν την ανέγερση προκατασκευασμένης εξοχικής κατοικίας του , δεν αφορούν την οικονομική δραστηριότητα της ελεγχόμενης επιχείρησης, δεν αποσκοπούν στη δημιουργία κέρδους και επομένως νομίμως κρίθηκαν ως μη παραγωγικές, μη δυνάμενες να εκπεσθούν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας, τα οποία άλλωστε δεν συναρτώνται με την συγκεκριμένη δαπάνη.

2. Όσον αφορά την έκπτωση των δαπανών τοποθέτησης τεντών:

Επειδή από την αυτοψία στην έδρα της προσφεύγουσας προέκυψε ότι, δεν βρέθηκαν τοποθετημένες τέντες ή υπαίθρια κατασκευή με σκέπαστρο και ούτε υπήρχε δυνατότητα να τοποθετηθούν καθώς πρόκειται για ημιυπόγειο χώρο που βρίσκεται σε οικοδομή και η είσοδος είναι από το εσωτερικό της.

Ο διαχειριστής της προσφεύγουσας υπέβαλλε στην Δ.Ο.Υ. τη με αριθμό πρωτ...../2014 υπεύθυνη δήλωση του Ν.1599/86 με την οποία δήλωσε ότι οι τέντες τοποθετήθηκαν στην έδρα της ατομικής του επιχείρησης που στεγάζεται στην οδό
.....

Σύμφωνα με τα παραπάνω νομίμως απορρίφθηκαν ως μη εκπεσθές οι ανωτέρω δαπάνες συνολικού ποσού 21.400,00 ευρώ βάσει των διατάξεων του άρθρου 31 του

N.2238/94, καθώς δεν αφορούν βάσει των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. παραγωγικές δαπάνες της προσφεύγουσας, ενώ ως επιπλέον δεν εκπίπτουν δαπάνες άσχετες με την επιχείρηση και την λειτουργία της ή άλλων επιχειρήσεων.

3. Όσον αφορά τις δαπάνες συντήρησης και κυκλοφορίας επιβατικών αυτοκινήτων ποσού 17.692,92 ευρώ:

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ.1περ.β' Ν. 2238/94 για τα ΙΧ με κυλινδρισμό άνω των 1600 κυβικών εκατοστών, **εκπίπτουν** οι δαπάνες συντήρησης, επισκευής, κυκλοφορίας και αποσβέσεων σε ποσοστό τριάντα πέντε τοις εκατό **(35%)** των πιο πάνω δαπανών, με αποτέλεσμα να προστεθεί ως λογιστική διαφορά στα καθαρά κέρδη της επιχείρησης το υπόλοιπο ποσοστό 65% ως μη φορολογικά εκπεστέα δαπάνη, ήτοι $17.692,92 \times 65\% = 11.500,40$ ευρώ.

4. Όσον αφορά τις δαπάνες βενζίνης ποσού 15.255,12 ευρώ.

Ο έλεγχος απέρριψε τις παραπάνω δαπάνες καθώς έχουν μεν καταχωρηθεί στα βιβλία της ελεγχόμενης, όμως **δεν επεδείχθησαν δικαιολογητικά εγγραφών.**

Επειδή δαπάνη για να τύχει έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα μιας επιχείρησης πρέπει βάσει του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. μεταξύ των άλλων να είναι παραγωγική και να προκύπτει από δικαιολογητικά της λογιστικής εγγραφής στα βιβλία (ΣτΕ 1967/80, 574/86, 237/88, 2968-72/88). Περαιτέρω οι διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ. ορίζουν ότι: "Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα αποδεικτικά στοιχεία".

Κατά συνέπεια νομίμως δεν έγινε δεκτή από την ελέγχουσα αρχή η έκπτωση της δαπάνης αυτής, απουσία νομίμων δικαιολογητικών εγγραφών που εν προκειμένω θα ήταν τα τιμολόγια (ή υπό προϋποθέσεις αποδείξεις λιανικής) που προβλέπονται από τον Κ.Φ.Α.Σ. Σημειώνεται ότι για τη διαπιστωθείσα παράβαση συντάχθηκε ξεχωριστή έκθεση ΚΒΣ και η ελεγχόμενη εταιρία απεδέχθη την παράβαση. Κατά συνέπεια αλυσιτελώς προβάλλεται ο ισχυρισμός περί έκπτωσής της.

5. Με τους ισχυρισμούς της η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι λόγω του αντικειμένου των εργασιών της «επιχειρηματικές υπηρεσίες μεσιτείας και εκτίμησης, κατασκευαστικές εργασίες κτιρίων κ.λπ» δικαιολογείται η ανέγερση εκθετηρίου υποκαταστήματος και συνεπώς και οι αντίστοιχες δαπάνες των 179.100 ευρώ, καθώς και η έκπτωση του Φ.Π.Α. αυτών.

Επίσης αναφέρει ότι ο κύκλος εργασιών της και το πελατολόγιο προέρχεται αποκλειστικά από το ακίνητο και όλες τις εργασίες επ' αυτού.

Στα παραπάνω σημειώνεται από την φορολογική αρχή ότι τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης προέρχονται πράγματι από υπηρεσίες μεσιτείας και εκτίμησης ακινήτων και όχι από «ακίνητα γενικά», επιπλέον σε κάθε περίπτωση όχι από το συγκεκριμένο ακίνητο, που σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου παράγραφος 5.2.3.1 «Δαπάνες κατασκευής

οικοδομικού έργου στην» σελίδες 19 έως 23, αφορά **ανέγερση προκατασκευασμένης εξοχικής κατοικίας του**, δεν αφορά την οικονομική δραστηριότητα της προσφεύγουσας επιχείρησης, δεν αποσκοπεί στη δημιουργία κέρδους και επομένως οι δαπάνες για την ανέγερση του συγκεκριμένου οικοδομικού έργου κρίνονται ως μη εκπεστέες σύμφωνα με τον κώδικα Φ.Π.Α.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 33 του Ν 2859/2000 παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών που επιβάρυνε τις δαπάνες ανέγερσης μιας οικοδομής από τον αντίστοιχο φόρο των εκροών της οικείας φορολογικής περιόδου. Αξίζει να τονιστεί ότι απαραίτητη προϋπόθεση για την άσκηση του ανωτέρω δικαιώματος είναι η χρησιμοποίηση του νέου κτίσματος σε φορολογητέες πράξεις (άρθρο 30 του Ν 2859/2000). **Σε περίπτωση δε που αγαθά επένδυσης χρησιμοποιούνται, τόσο για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων του υποκειμένου στον φόρο, όσο και για ιδιωτική χρήση του ιδίου ή του προσωπικού του, ή γενικότερα για σκοπούς άλλους από της επιχείρησης, ο ΦΠΑ που βαρύνει τις δαπάνες που συνδέονται με τα επενδυτικά αυτά αγαθά εκπίπτει μόνο κατ' αναλογία του ποσοστού της χρησιμοποίησής τους για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της επιχείρησης (άρθρο 30 παρ. 1 του ν.2859/2000).**

Επειδή ειδικότερα, στην παρ. 4 του άρθρου 33 του Ν 2859/2000 ως αγαθά επένδυσης για τον διακανονισμό των εκπτώσεων του ΦΠΑ θεωρούνται τα κτίσματα ή κάθε είδους οικοδομικές κατασκευές που ανεγείρονται από υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, πλην όμως έχει τη χρήση του ακινήτου αυτού με οποιαδήποτε έννομη σχέση (μίσθωση, παραχώρηση χρήσης, χρησικτησία κ.λπ.) για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα (9) χρόνων. Σύμφωνα με την Πολ. 1165/1991, οι παραπάνω διατάξεις εφαρμόζονται στις περιπτώσεις κτισμάτων και κατασκευών που ενεργούνται από 1.1.1987 και μετά. Επιπρόσθετα, με τις διευκρινίσεις που δόθηκαν από τη Διοίκηση με την Πολ. 1006/1992, **η διάρκεια ενάσκησης του δικαιώματος της χρήσης του ακινήτου, αποδεικνύεται με ιδιωτικό συμφωνητικό το οποίο θα πρέπει να φέρει βέβαιη χρονολογία, ή με συμβολαιογραφική πράξη ή με το καταστατικό του νομικού προσώπου.**

Επειδή στη συγκεκριμένη περίπτωση όπως αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου ΦΠΑ διαπιστώθηκε από την φορολογική αρχή ότι:

α) Από την αυτοψία που διενεργήθηκε, πρόκειται για ισόγεια μονοκατοικία με υπόγειο και πατάρι πλήρως εξοπλισμένη με οικιακό εξοπλισμό, και διαμορφωμένο περιβάλλοντα χώρο στον οποίο υπάρχει πισίνα και ψησταριά.

β) Το οικόπεδο στο οποίο κατασκευάστηκε η μονοκατοικία είναι ιδιοκτησίας του
....., διαχειριστή της ελεγχόμενης επιχείρησης. Σύμφωνα με τις πιο πάνω αναφερόμενες διατάξεις για να θεωρηθεί ένα κτίσμα που κατασκευάζεται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, **ως αγαθό επένδυσης**, απαραίτητη προϋπόθεση είναι να έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων. Η παραχώρηση της χρήσης και η χρονική διάρκεια αυτής (των εννέα χρόνων), θα αποδεικνύονται με ιδιωτικό συμφωνητικό το

οποίο θα πρέπει να φέρει βεβαία χρονολογία, ή με συμβολαιογραφική πράξη ή με το καταστατικό εταιρίας, όταν παραχωρείται η χρήση ακινήτου από το μέλος στο νομικό πρόσωπο που συμμετέχει. Επιπλέον, η διάρκεια του νομικού αυτού προσώπου πρέπει να αναφέρεται ρητά στο συστατικό του έγγραφο και να είναι άνω των εννέα (9) ετών και όχι αόριστης διάρκειας.

Επειδή από την έρευνα που έγινε από την φορολογική αρχή, δεν προέκυψε η ύπαρξη μισθωτηρίου συμβολαίου για μίσθωση του οικοπέδου στην επιχείρηση. Επιπλέον επειδή στις υποβληθείσες δηλώσεις Φόρου Εισοδήματος οικ. ετών 2013 και 2014 δεν δηλώνεται μίσθωμα από τον για το συγκεκριμένο ακίνητο, ενώ η προσφεύγουσα έχει αόριστη διάρκεια.

Κατά συνέπεια των ανωτέρω η έκπτωση του Φ.Π.Α. των δαπανών κατασκευής δεν είναι δυνατόν να γίνει δεκτή αφενός διότι δεν προκύπτει η απαιτούμενη κατά νόμο χρήση του ακινήτου για τους σκοπούς της επιχείρησης, ενώ αντιθέτως από όλα τα στοιχεία που είχε η Δ.Ο.Υ. στην διάθεσή της και βάσισε τις πράξεις της, προκύπτει ότι το ακίνητο ανεγέρθη ως ισόγεια μονοκατοικία με υπόγειο και πατάρι και εξοπλίσθηκε πλήρως με οικιακό εξοπλισμό, και διαμορφωμένο περιβάλλοντα χώρο στον οποίο υπάρχει πισίνα και ψησταριά προκειμένου να επιτελέσει τον σκοπό της, της εξοχικής κατοικίας του ιδιοκτήτη της (χρήση για άλλους σκοπούς), ο οποίος με αυτόν τον τρόπο εξέπεσε παράνομα τον Φ.Π.Α. της δαπάνης κατασκευής, ενώ επιπροσθέτως προέκυψε ότι ούτε οι προϋποθέσεις της εννεαετούς μίσθωσης του οικοπέδου από τον στη προσφεύγουσα, η οποία επίσης θα έπρεπε να έχει διάρκεια τουλάχιστον εννέα ετών και όχι αόριστη, πληρούνται, προκειμένου υπό κανονικές συνθήκες κατ' άρθρο 30 του Κώδικα Φ.Π.Α. «παραγωγικών» / για τους σκοπούς της επιχείρησης κτισμάτων (επένδυσης) να μπορεί να τύχει έκπτωσης του Φ.Π.Α. της δαπάνης κατασκευής.

Συνεπώς απολύτως νόμιμα δεν έγινε δεκτή η έκπτωση του Φ.Π.Α. της συγκεκριμένης δαπάνης από την αρμόδια ελέγχουσα φορολογική αρχή.

Για τους λόγους αυτούς,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Όπως απορριφθεί η με αρ. πρωτ./2015 ενδικοφανής προσφυγή της εταιρείας «.....» στο σύνολό της.

Οριστική Φορολογική υποχρέωση

Να επικυρωθούν οι φορολογικές υποχρεώσεις που επεβλήθησαν στην προσφεύγουσα με τις παρακάτω πράξεις της φορολογικής αρχής:

1) Της με αριθμό 320/21/31-12-2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., με την οποία προσδιορίστηκε ο επιπλέον της παρακράτησης (δηλαδή πλέον αυτού που παρακρατήθηκε και αποδόθηκε) οφειλόμενος κύριος φόρος για την χρήση 2012 (οικ. έτος 2013) στο ποσό των 6.253,70€ ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας της δήλωσης ποσού 2.251,33€ και

2) Της με αριθμό/2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ, με την οποία καταλογίστηκε Φ.Π.Α. για την χρήση 2012 ποσού 52.598,25ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας της δήλωσης ποσού 42.020,70€.

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ α.α.

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).