



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 14/05/2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1107

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333267
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 18/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά της υπ' αριθ.12.2018 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου

της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ.12.2018 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:, 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.12.2018 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα δικηγόρο, για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012), φόρος ποσού 24.698,44€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 12.345,18€, τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013 ποσού 10.817,92€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.195,41€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 50.056,95€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών του, με την προσθήκη της αξίας ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, μη αναγνωρισθείσας προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά του ως λογιστικής διαφοράς, ποσού 54.885,42€, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από το άρθρο 31 του ν.2238/1994 προϋποθέσεις. Ειδικότερα, δεν αναγνωρίστηκαν δαπάνες α) για δικηγορικές αμοιβές (ΑΠΥ) συνολικού ποσού 49.560,00€ λόγω ελλιπούς περιγραφής των παρασχεθεισών υπηρεσιών, β) για αεροπορικά εισιτήρια συνολικού ποσού 1.105,00€ λόγω μη απόδειξης της παραγωγικότητάς τους και γ) για βελτίωση του μισθίου συνολικού ποσού 4.220,42€ οι οποίες έπρεπε σύμφωνα με την ΠΟΛ.1005/14.01.2005 Α.Υ.Ο.Ο. να εκπέσουν αναλογικά στα υπολειπόμενα έτη της επαγγελματικής μίσθωσης.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 19/12/2018 έκθεσης ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 422/17.08.2017 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί ή άλλως να μεταρρυθμιστεί η προαναφερθείσα πράξη, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου σχετικά με το αναγκαίο περιεχόμενο των ληφθέντων ΑΠΥ για την έκπτωση της δαπάνης.
2. Εσφαλμένη και μη νόμιμη η κρίση του ελέγχου για την απόρριψη δαπανών συντήρησης και βελτίωσης του μισθίου

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση...».

Επειδή, με το άρθρο 12 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματος τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο...11. Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α, ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α. Οι παρεχόμενες εκπτώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό περιλαμβάνονται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και ο Φ.Π.Α, που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής αριθμητικώς ή της αμοιβής αριθμητικώς, καθώς και ολογράφως όταν εκδίδεται χειρόγραφο τιμολόγιο...».

Επειδή, με το άρθρο 13 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας για κάθε πώληση αγαθών, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσιών προς το κοινό ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, κατά περίπτωση... 2. Στην απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών αναγράφεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. και η αξία της πώλησης ή το ποσό της αμοιβής, καθώς και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών επί των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών που εκδίδουν όσοι τηρούν πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10. Οι επιτηδευματίες της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού, καθώς και οι επιτηδευματίες που ασκούν ελευθέριο επάγγελμα,

κατονομαζόμενο στην παράγραφο 1 του άρθρου 45 του ν.δ. 3323/1955, στις εκδιδόμενες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αναγράφουν το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη, το ποσό της αμοιβής αριθμητικώς καθώς και ολογράφως, όταν αυτή εκδίδεται χειρόγραφη. Οι επιτηδευματίες αυτοί εκδίδουν την ίδια απόδειξη και όταν παρέχουν υπηρεσίες για επαγγελματική εξυπηρέτηση του πελάτη, οπότε αναγράφουν σ' αυτήν το επάγγελμα και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του...».

Επειδή, με την εγκύκλιο 3/1992 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του νέου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992) και διευκρινίστηκε ότι καθιερώθηκε υποχρέωση αναγραφής στις ΑΠΥ, που εκδίδουν όσοι τηρούν πρόσθετα βιβλία του άρθρου 10 παράγραφος 5 του Κώδικα (συνεργεία, σχολές οδηγών, ινστιτούτα αισθητικής, οίκοι ευγηρίας κ.λπ.), και του είδους των παρεχομένων υπηρεσιών. Η περιγραφή του είδους των παρεχόμενων υπηρεσιών πρέπει να είναι λεπτομερής κατά τρόπο που να προσδιορίζεται η συνάφεια των παρασχεθεισών υπηρεσιών προς την αμοιβή.

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ. 1050354/66/19.5.2009 έγγραφο της Διεύθυνσης ΚΒΣ διευκρινίστηκε ότι με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), όπως ισχύουν, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι οι επιτηδευματίες που ασκούν ελευθέριο επάγγελμα, κατονομαζόμενο στην παράγραφο 1 του άρθρου 45 του Ν.Δ. 3323/1955, στις εκδιδόμενες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αναγράφουν το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη, το ποσό της αμοιβής αριθμητικώς καθώς και ολογράφως όταν αυτή εκδίδεται χειρόγραφη. Οι επιτηδευματίες αυτοί εκδίδουν την ίδια απόδειξη και όταν παρέχουν υπηρεσίες για επαγγελματική εξυπηρέτηση του πελάτη, οπότε αναγράφουν σ' αυτήν το επάγγελμα και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του. Συνεπώς, από τα προαναφερόμενα συνάγεται ότι στις αποδείξεις αυτές δεν αναγράφεται το είδος της υπηρεσίας που παρέχεται (σχετική είναι και η εγκύκλιος Σ 3218/270/ΠΟΛ. 280/26.10.1987).

Επειδή, με το άρθρο 48 παρ. 1 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «*Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματών είναι οι αμοιβές από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος του ιατρού, οδοντιάτρου, κτηνιάτρου, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, μαίας, δικηγόρου, δικολάβου, συμβολαιογράφου, ...*».

Επειδή, με το άρθρο 49 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «*1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματών λαμβάνεται το σύνολο των αμοιβών, που εισπράττονται από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος, όπως αυτό προκύπτει από τα επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία που τηρεί ο φορολογούμενος. 2. Από το ακαθάριστο εισόδημα εκπίπτουν οι επαγγελματικές δαπάνες που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 31, μόνο εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους με νόμιμο φορολογικό στοιχείο και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υπόχρεου... 4. Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις που αναφέρονται στις παραγράφους 2 και 3 αποτελεί το καθαρό εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματών...*».

Επειδή, με το άρθρο 31 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος: α) των γενικών εξόδων διαχείρισης,... β) Των δαπανών για τη συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών γενικά εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων... ε) Των ποσών των κάθε είδους φόρων, τελών και δικαιωμάτων, που βαρύνουν την επιχείρηση. Ως χρόνος έκπτωσης λογίζεται ο χρόνος της καταβολής αυτών υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων... ιγ) Των δαπανών επισκευής και συντήρησης που πραγματοποιούνται σε μισθούμενα ακίνητα, κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους. Τα ποσά των δαπανών για βελτιώσεις και προσθήκες σε μισθωμένα ακίνητα εκπίπτουν ισόποσα από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση. Σε περίπτωση κατά την οποία ο ετήσιος συντελεστής απόσβεσης που προκύπτει με τον τρόπο αυτόν είναι μικρότερος από το συντελεστή που ορίζεται από το π.δ.299/2003 (ΦΕΚ 255 Α΄) για το ίδιο πάγιο στοιχείο, όταν αυτό είναι ιδιόκτητο, εφαρμόζονται τα οριζόμενα από το προεδρικό διάταγμα... 14. Οι εκπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης... 20. Δαπάνες που εμπίπτουν στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, εκτός εκείνων που ρητά μνημονεύονται σε αυτό, για τις οποίες έχει γίνει δεκτό με διοικητικές λύσεις και με τη δικαστηριακή νομολογία ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα βάσει των διατάξεων του άρθρου αυτού, περιλαμβάνονται σε απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών. Η αναγνώριση των οριζόμενων στην απόφαση αυτή δαπανών είναι δεσμευτική για τις ελεγκτικές υπηρεσίες...».

Επειδή, για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. και την αναγνώριση της έκπτωσης των δαπανών πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι εξής προϋποθέσεις: α) η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική, β) η δαπάνη να είναι παραγωγική, γ) η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.), δ) η δαπάνη να είναι βέβαιη, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, ε) η δαπάνη να έχει σκοπό την απόκτηση εισοδήματος, στ) η δαπάνη να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων), ζ) η πραγματοποίηση της δαπάνης να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.), και η) η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία [Ανάλυση – Ερμηνεία Κώδικα Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων, Δημ. Σταματόπουλος, Αθήνα 2008, 11^η έκδοση, σελ. 2215].

Επειδή, ως γενικά έξοδα διαχείρισεως νοούνται οι παραγωγικές γενικά δαπάνες της επιχείρησης, δηλαδή οι δαπάνες οι οποίες, ενόψει του σκοπού για τον οποίο διατίθενται και των εκάστοτε ειδικών συνθηκών, συμβάλλουν, κατά βάση, στη διεύρυνση των εργασιών της επιχείρησης και στην αύξηση του εισοδήματός της, μη επιτρεπόμενου στη φορολογική αρχή και τα διοικητικά δικαστήρια του ελέγχου της σκοπιμότητας ή του προσήκοντος μέτρου των δαπανών

αυτών, τα οποία, ως εκ τούτου, οφείλουν να ερευνούν κατ' ουσίαν εάν σε κάθε περίπτωση προκύπτει η αιτία και, περαιτέρω, η παραγωγικότητα των δαπανών, καθώς και εάν η καταβολή των αντιστοίχων ποσών αποδεικνύεται από νόμιμα παραστατικά έγγραφα. Εξάλλου, στην έννοια των γενικών εξόδων διαχειρίσεως εμπίπτουν, κατά την ως άνω διάταξη, όχι μόνο οι δαπάνες που καταβάλλονται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρεώσεως αλλά και οι καταβαλλόμενες οικειοθελώς, εφόσον είναι κατά τα ανωτέρω παραγωγικές (ΣτΕ 1602/2011).

Επειδή, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ. 1005/14.01.2005 Α.Υ.Ο.Ο. ορίζεται ότι: «1. Οι δαπάνες για τις οποίες έχει γίνει δεκτό με διοικητικές λύσεις και με τη δικαστηριακή νομολογία ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και των ελεύθερων επαγγελματιών, έχουν, κατά κατηγορία δαπάνης, ως το συνημμένο παράρτημα. 2. Κατά τους διενεργούμενους φορολογικούς ελέγχους η αναγνώριση της έκπτωσης των δαπανών που περιλαμβάνονται στο παράρτημα αυτό από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών είναι δεσμευτική για τις ελεγκτικές υπηρεσίες...». Περαιτέρω, στο παράρτημα της ανωτέρω απόφασης ορίζεται ότι: «Έκπτωση ορισμένης δαπάνης από το ακαθάριστο εισόδημα της επιχείρησης επιτρέπεται μόνο εφόσον έχουν εκδοθεί τα στοιχεία, τα προβλεπόμενα σχετικά με τη δαπάνη αυτή από τον Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων... Για την αναγνώριση μιας δαπάνης δεν απαιτείται σύμβαση. (Σ.τ.Ε.806/1998)... Για να αφαιρεθεί μία δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης πρέπει η δαπάνη αυτή να καλύπτεται με αποδεικτικό στοιχείο προβλεπόμενο από τον Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων, στην περίπτωση που επιβάλλεται από τον Κώδικα αυτό η έκδοση τέτοιου στοιχείου για τη συγκεκριμένη δαπάνη... Αμοιβές δικηγόρων, συμβολαιογράφων για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες τους εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ.α')... Η δαπάνη ελαιοχρωματισμού σε μισθωμένο ακίνητο, θεωρείται εργασία συντήρησης και εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της μισθώτριας επιχείρησης, κατά το χρόνο της πραγματοποίησής της. (1096966/10887/B0012/23-1-1998)... Οι δαπάνες βελτίωσης (γυψοσανίδες, ηλεκτρική εγκατάσταση κτλ.) που πραγματοποίησε επιχείρηση σε μισθωμένο ακίνητο, εκπίπτουν ισόποσα από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση. Στη περίπτωση όμως που ο ετήσιος συντελεστής απόσβεσης ο οποίος προκύπτει με αυτόν τον τρόπο, είναι μικρότερος από αυτόν που ορίζεται με το π.δ. 299/2003 για το συγκεκριμένο πάγιο στοιχείο, τότε εφαρμόζονται τα οριζόμενα στο προεδρικό αυτό διάταγμα. (1097309/10832 ΠΕ/B0012/7-3-2002)...».

Επειδή, με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, η φορολογική αρχή έκρινε ότι για τις αμοιβές συνεργαζόμενων δικηγόρων για διάφορες νομικές υπηρεσίες, συνολικής καθαρής αξίας 49.560,00€, δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις για την αναγνώρισή τους προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα διότι τα φορολογικά στοιχεία (ΑΠΥ) εκδόθηκαν με αιτιολογία ασαφή και αόριστη,

δίχως να γίνεται παραπομπή σε κατατεθειμένα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ιδιωτικά συμφωνητικά που να αναγράφουν τις συγκεκριμένες υπηρεσίες για τις οποίες καταβλήθηκαν οι αμοιβές, το ποσό της αμοιβής και ο τρόπος υπολογισμού της, η χρονολογία της συνεργασίας τους, με αποτέλεσμα την αδυναμία διενέργειας επαληθεύσεων για τον έλεγχο της παραγωγικότητάς τους, ενώ ΑΠΥ που εκδίδονται από τους ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα επέχουν θέση τιμολογίων παροχής υπηρεσιών και επομένως, το περιεχόμενό τους ορίζεται από την παρ. 11 του άρθρου 12 του Π.Δ.186/1992 και για να αποτελέσουν νόμιμο δικαιολογητικό στοιχείο για την έκπτωση της δαπάνης πρέπει να αναγράφουν επαρκώς την παρασχεθείσα υπηρεσία ή να παραπέμπουν σε σύμβαση. Με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι η κρίση του ελέγχου είναι εσφαλμένη και η περιγραφή επί των ληφθέντων ΑΠΥ είναι επαρκής, καθώς αναγράφουν, ειδικώς, τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν (έρευνες ακίνητης περιουσίας πελατών Εθνικής Λήζινγκ στα υποθ/κεία και κτημ/κά γραφεία Καλαμαριάς, Βασιλικών κ.α., έρευνες ακίνητης περιουσίας οφειλετών EFG Eurobank στα υποθ/κεία και κτημ/κά γραφεία Βέροιας, Αλεξάνδρειας, Κολινδρού, έρευνες ακίνητης περιουσίας στα υποθ/κεία και κτημ/κά γραφεία Ν. Πιερίας για τον οφειλέτη... κ.α.). Η φράση «επέχει θέση τιμολογίου» που περιλαμβάνεται στην εγκ. 3/1992, για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή του ΚΒΣ, σαφώς δεν αναφέρεται στην έννοια της υποχρεωτικότητας ως προς το περιεχόμενο έκδοσης των ΑΠΥ αλλά αποδίδει την έννοια της εγκυρότητας ως προς την αναγνώριση έκπτωσης επαγγελματικής δαπάνης. Ο ισχυρισμός αυτός προβάλλεται βάσιμα, διότι αφενός επί εκδόσεως αποδείξεων παροχής υπηρεσιών εφαρμοστέα είναι η παρ. 2 του άρθρου 13 του Π.Δ.186/1992 και όχι η παρ. 11 του άρθρου 12 του ίδιου Π.Δ. που αφορά τιμολόγια, και επομένως δεν απαιτείται από το νόμο η αναγραφή του είδους των νομικών υπηρεσιών ή η ύπαρξη σύμβασης αφετέρου στις ληφθείσες ΑΠΥ αναγράφονται όλα τα κατά νόμο στοιχεία, ήτοι η επωνυμία, η διεύθυνση, το επάγγελμα, ο ΑΦΜ, το ποσό της αμοιβής αριθμητικώς και ολογράφως, πέραν δε τούτων στις αποδείξεις αυτές αναφέρονται και επαρκώς οι παρασχεθείσες υπηρεσίες.

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, η φορολογική αρχή έκρινε ότι οι ηλεκτρολογικές εργασίες στις οποίες προέβη ο προσφεύγων σε μισθωμένο από αυτόν ακίνητο τρίτου και για τις οποίες εκδόθηκε το υπ' αριθ. ΤΠΥ83/27.08.2012, καθαρής αξίας 680,00€, δεν εμπίπτουν στις δαπάνες συντήρησης και επισκευής αλλά στις δαπάνες βελτίωσης του μισθίου και ως εκ τούτου θα έπρεπε να εκπέσουν αναλογικά με τα υπολειπόμενα έτη έως τη λήξη της μίσθωσης, δη 4 έτη (έως 31/12/2015), αναγνωρίζοντας για το υπό κρίση έτος 2012 μόνον το ¼ της ανωτέρω δαπάνης. Με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι η δαπάνη αφορά σε ηλεκτρολογικές εργασίες για την επισκευή και συντήρηση της ήδη υπάρχουσας ηλεκτρολογικής εγκατάστασης στο μισθωμένο από τον προσφεύγοντα ακίνητο τρίτου που εκπίπτει ολόκληρη σύμφωνα με την υπ' αριθ. ΠΟΛ. 1005/14.01.2005 Α.Υ.Ο.Ο., προκειμένου να προληφθούν δυσλειτουργίες και κίνδυνοι και ως εκ τούτου εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή δεν

αναγνώρισε προς έκπτωση το εν λόγω ποσό. Ο ισχυρισμός αυτός προβάλλεται αλυσιτελώς εφόσον ο έλεγχος δεν απέρριψε τη δαπάνη στο σύνολό της, παρά αναγνώρισε αυτή ως προς το ποσοστό (1/4) που αντιστοιχεί στην υπό κρίση διαχειριστική περίοδο και δη ορθώς βάσει της υπ' αριθ. ΠΟΛ.1005/14.01.2005 Α.Υ.Ο.Ο., που προβλέπει ρητά ότι οι δαπάνες βελτίωσης (γυψοσανίδες, ηλεκτρική εγκατάσταση κτλ.) που πραγματοποιεί επιχείρηση σε μισθωμένο ακίνητο, εκπίπτουν ισόποσα από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση.

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, η φορολογική αρχή έκρινε ότι οι εργασίες καλωδίωσης και εγκατάστασης τηλεφωνικού κέντρου για τις οποίες εκδόθηκε το υπ' αριθ. ΤΠΥ29/05.10.2012, καθαρής αξίας 80,00€, δεν εμπίπτουν στις δαπάνες συντήρησης και επισκευής αλλά στις δαπάνες βελτίωσης του μισθίου και ως εκ τούτου θα έπρεπε να εκπέσουν αναλογικά με τα υπολειπόμενα έτη έως τη λήξη της μίσθωσης. Με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι η δαπάνη αφορά περιορισμένες εργασίες για τη σύνδεση και λειτουργία του τηλεφωνικού κέντρου και ως εκ τούτου εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση το εν λόγω ποσό. Ο ισχυρισμός αυτός προβάλλεται βάσιμα, διότι η εν λόγω δαπάνη δεν κρίνεται αυτοτελώς αλλά είναι άμεσα συνυφασμένη με την αγορά, την εγκατάσταση και τη λειτουργία του τηλεφωνικού κέντρου, ενώ, παραλλήλως, για την καλωδίωση δεν απαιτούνται ιδιαίτερες εργασίες που άπτονται της βελτίωσης και της ενδεχόμενης προστιθέμενης αξίας του μισθίου. Οι εργασίες καλωδίωσης και εγκατάστασης τηλεφωνικού κέντρου δεν έχουν ως αποτέλεσμα, είτε την αύξηση της ωφέλιμης ζωής του, είτε την αύξηση της παραγωγικότητάς του, είτε την μείωση του κόστους λειτουργίας του ή την βελτίωση των συνθηκών χρησιμοποίησής του.

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, η φορολογική αρχή έκρινε ότι οι δύο εσωτερικές πόρτες και το ένα παράθυρο εσωτερικού χώρου για τα οποία εκδόθηκαν τα υπ' αριθ. τιμολόγιο πώλησης 302/07.08.2012, καθαρής αξίας 250,00€ και 51/20.12.2012, καθαρής αξίας 1.100,00€, αντιστοιχώς, εμπίπτουν στις δαπάνες βελτίωσης του μισθίου και ως εκ τούτου θα έπρεπε να εκπέσουν αναλογικά με τα υπολειπόμενα έτη έως τη λήξη της μίσθωσης. Με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι οι προαναφερθείσες αγορές αφορούν σε εργασίες διαμόρφωσης και λειτουργικότητας του μισθίου, δεν έχουν συνδεθεί σταθερά με το ακίνητο και μπορούν να αποκολληθούν από αυτό δίχως να υποστούν ζημιά ή να μειωθεί η αξία του μισθίου και των αντικειμένων και ως εκ τούτου εσφαλμένα και αυθαίρετα η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση το εν λόγω ποσό. Ο εν λόγω ισχυρισμός, που είχε προβληθεί αρχικά και κατά το στάδιο του άρθρου 28 του ν.4174/2013 με την υποβολή απόψεων του προσφεύγοντος, προβάλλεται βάσιμα, διότι, καίτοι η ελεγκτική αρχή είχε εντολή επιτόπιου ελέγχου, από τα διαλαμβανόμενα της οικείας έκθεσης δεν προκύπτει η επιτόπια αυτοψία για την εξέταση της πραγματικής κατάστασης και κατά συνέπεια αυθαίρετα προέβη στην απόρριψή τους.

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, η φορολογική αρχή έκρινε ότι οι εργασίες ελαιοχρωματισμού του μισθίου για τις οποίες εκδόθηκε το υπ' αριθ. ΤΠΥ37/31.08.2012, καθαρής αξίας 400,00€, δεν εμπíπτον στις δαπάνες συντήρησης και επισκευής αλλά στις δαπάνες βελτίωσης του μισθίου και ως εκ τούτου θα έπρεπε να εκπέσουν αναλογικά με τα υπολειπόμενα έτη έως τη λήξη της μίσθωσης. Με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι η δαπάνη αφορά σε εργασίες συντήρησης και ως εκ τούτου εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση το εν λόγω ποσό. Ο ισχυρισμός αυτός προβάλλεται βάσιμα, διότι, σύμφωνα με την υπ' αριθ. ΠΟΛ. 1005/14.01.2005 Α.Υ.Ο.Ο., η δαπάνη ελαιοχρωματισμού σε μισθωμένο ακίνητο, θεωρείται εργασία συντήρησης και εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της μισθώτριας επιχείρησης, κατά το χρόνο της πραγματοποίησής της. (1096966/10887/B0012/23-1-1998).

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα περί εσφαλμένης κρίσης της ελεγκτικής αρχής ως προς την απόρριψη δαπανών, προβάλλονται νόμω και ουσία βάσιμα κατά τα αναλυτικώς εκτεθέντα ανωτέρω και γίνονται εν μέρει αποδεκτοί.

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης, εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες για αμοιβές συνεργαζόμενων δικηγόρων συνολικής καθαρής αξίας 49.560,00€, καθώς επίσης και ποσό που αντιστοιχεί στα $\frac{3}{4}$ των δαπανών εργασιών καλωδιώσεων και εγκατάστασης τηλεφωνικού κέντρου για τις οποίες εκδόθηκε το υπ' αριθ. ΤΠΥ29/05.10.2012, καθαρής αξίας 80,00€, αγοράς δύο εσωτερικών πορτών και ενός παραθύρου ως διαχωριστικών εσωτερικού χώρου για τα οποία εκδόθηκαν τα υπ' αριθ. τιμολόγιο πώλησης 302/07.08.2012, καθαρής αξίας 250,00€ και 51/20.12.2012, καθαρής αξίας 1.100,00€, καθώς και ελαιοχρωματισμού του μισθίου για τις οποίες εκδόθηκε το υπ' αριθ. ΤΠΥ37/31.08.2012, καθαρής αξίας 400,00€, ήτοι συνολικού ποσού 50.932,50€ (49.560,00€ + 1.830,00€ x $\frac{3}{4}$).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./18.01.2019 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ: και την τροποποίηση της υπ' αριθ.12.2018 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

**Υπ' αριθ.12.2018 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012)**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Καθαρά Κέρδη	136.360,83 €	136.360,83 €	0,00 €
Πλέον λογιστικών διαφορών ελέγχου	54.885,42 €	3.952,92 €	-50.932,50 €
Φορολογητέα κέρδη από ελευθέριο επάγγελμα	191.246,25 €	140.313,75 €	-50.932,50 €
Εισόδημα από ακίνητα	698,40 €	698,40 €	0,00 €
Φορολογητέο εισόδημα	192.643,05 €	141.012,15 €	-51.630,90 €
Διαφορά φόρου εισοδήματος	24.698,44 €	1.778,81 €	-22.919,63 €
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης	2.195,41 €	158,11 €	-2.037,30 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013	12.345,18 €	444,70 €	-11.900,48 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013	10.817,92 €	779,12 €	-10.038,80 €
Σύνολο για καταβολή	50.056,95 €	3.160,74 €	-46.896,21 €

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.