



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 27/01/2023

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

Αριθμός απόφασης: 235

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (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. την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 30/09/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ..»

.....» με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ:

α) της υπ' αριθ./09.08.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016,

β) της υπ' αριθ./09.08.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016,

γ) της υπ' αριθ./09.08.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου για το φορολογικό έτος 2016,

δ) της υπ' αριθ./09.08.2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2016,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./09.08.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, την υπ' αριθ./09.08.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, την υπ' αριθ./09.08.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου και την υπ' αριθ./09.08.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2016 (φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016), του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ.

7. Το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ...../2023ΕΜΠ/24.01.2023 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.

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

Επί της από 30/09/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» 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, καθώς και των πρόσθετων λόγων που προβάλλει η προσφεύγουσα με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ...../2023ΕΜΠ/24.01.2023 συμπληρωματικό υπόμνημα που κατέθεσε στην Υπηρεσία μας, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./09.08.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, για το φορολογικό έτος 2016, κύριος φόρος ποσού

141.452,31€ και πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 70.726,16€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 212.178,47€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών της, με την προσθήκη α) ποσού 222.952,78€ λογιστικού ελλείματος ταμείου κατά την 30^η/01/2016, β) ποσού 25.000,00€ που αντιστοιχεί σε πλασματική εγγραφή στο γενικό ημερολόγιο των λογαριασμών ταμείου 38.00.00.000 και ενοικίου κτιρίου 62.04.01.000 με την αιτιολογία «ΙΔΙΟΧΡΗΣΗ», και γ) της αξίας πλεοναζουσών αποσβέσεων, ως λογιστικής διαφοράς, ποσού 239.813,82€, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 22 και 24 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης.

Με την υπ' αριθ./09.08.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ, μειώθηκε το βάσει δήλωσης πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση από 791,27€ σε 260,66€, ήτοι κατά το ποσό των 530,61€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016, κύριος φόρος ποσού 30.453,54€ πλέον προστίμου ανακρίβειας άρθρου 58Α ν.4174/2013 ποσού 15.226,77€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 45.680,31€, λόγω προσθήκης στις φορολογητέες εκροές ποσού 222.952,78€ πλέον ΦΠΑ 30.984,15€ λογιστικού ελλείματος ταμείου κατά την 30^η/01/2016, κατόπιν επιμερισμού τους στους εφαρμοστέους συντελεστές.

Με την υπ' αριθ./09.08.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ, επιβλήθηκαν στην προσφεύγουσα τέλη χαρτοσήμου ποσού 500,00€ πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 100,00€, δη σύνολο 600,00€, λόγω μη υποβολής δήλωσης τελών χαρτοσήμου κατόπιν κρίσης της ελεγκτικής αρχής ότι η ανάληψη χρηματικού ποσού 25.000,00€ για την κάλυψη δαπάνης ιδιόχρησης ακινήτου συνιστά υποκρυπτόμενο άτυπο δανεισμό.

Με την υπ' αριθ./09.08.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ποσού 500,00€, λόγω μη υποβολής δήλωσης τελών χαρτοσήμου.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 09/08/2022 εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013), Φ.Π.Α. (ν.2859/2000), τελών χαρτοσήμου (ΠΔ 28^{ης} Ιουλίου 1931) και προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ./2022 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να τροποποιηθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης. Μη κοινοποίηση των πληροφοριακών εκθέσεων ελέγχου εισοδήματος – ΚΦΔ και τελών χαρτοσήμου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Δ' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ επί των οποίων βασίστηκαν οι εκθέσεις ελέγχου που εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις.
2. Εσφαλμένη η απόρριψη αποσβέσεων του πάγιου εξοπλισμού. Το μητρώο παγίων δεν είναι εκ των βασικών λογιστικών αρχείων που υποχρεούται μια οντότητα να τηρεί. Το παλαιό χειρόγραφο μητρώο παγίων δεν είχε ενημερωθεί γιατί τηρούσε και ενημέρωνε το ηλεκτρονικό αρχείο. Οι λογιστικές εγγραφές των αποσβέσεων πραγματοποιήθηκαν στο γενικό ημερολόγιο και είναι συνολικού ποσού 188.134,62€. Το 50% των ξενοδοχειακών εγκαταστάσεων τέθηκαν σε λειτουργία από το έτος 2013.
3. Η ταμειακή εγγραφή ύψους 1.100.000,00€, με την αιτιολογία «ΚΕΡΔΗ ΠΡΟΣ ΔΙΑΝΟΜΗ» πραγματοποιήθηκε εκ παραδρομής με ημερομηνία 30/01/2016 αντί για την ορθή 30/12/2016, με αποτέλεσμα να προκύψει πιστωτικό υπόλοιπο στον λογαριασμό 38.00.00.000, ύψους 222.952,78€.
4. Μη νόμιμη η προσθήκη του πιστωτικού υπολοίπου του λογαριασμού ταμείου, ύψους 222.952,78€, ως λογιστική διαφορά που προσαυξάνει τα κέρδη και τις φορολογητέες εκροές. Η διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.3296/2004 αφορά σε διαφορές που προκύπτουν από καταμέτρηση ταμείου και οι οποίες καταλογίζονται στο έτος διαπίστωσης.
5. Αυθαίρετη η κρίση του ελέγχου ότι η εσφαλμένη λογιστική εγγραφή για την ιδιόχρηση που έχει ουδέτερο φορολογικό αποτέλεσμα, ύψους 25.000,00€, συνιστά υποκρυπτόμενο άτυπο δανεισμό.

Ως προς τον 1ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «*Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του*».

Επειδή, με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου - φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το

δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου...».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, ορίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του ν.4174/2013, ως εξής: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης...».

Επειδή, στην αιτιολογική έκθεση του ν.4174/2013 επί του άρθρου 28 ορίζεται ότι: «Παρέχεται η δυνατότητα στο φορολογούμενο να υποβάλλει προκαταβολικά τις αντιρρήσεις του και να ασκήσει το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2.5.2014 εγκύκλιο του ΓΓΔΕ, σχετικά με το ως άνω άρθρο προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, θα επιδίδεται

στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι, στις 08/06/2022, επιδόθηκε στην προσφεύγουσα το υπ' αριθ./03.06.2022 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (άρθρου 28 ν.4174/2013) με συνημμένους τους σχετικούς προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου, στο οποίο παρατίθενται αυτούσια αποσπάσματα των πληροφοριακών εκθέσεων ελέγχου εισοδήματος – ΚΦΔ και τελών χαρτοσήμου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Δ' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ. Επί του ανωτέρω σημειώματος η προσφεύγουσα υπέβαλε το υπ' αριθ. πρωτ./28.06.2022 υπόμνημα απόψεων και αντιρρήσεων της, το οποίο συμπεριλήφθηκε στις εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, τελών χαρτοσήμου και προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, καίτοι η ελεγκτική αρχή απέρριψε τους ισχυρισμούς της.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται έλλειψη συγκοινοποίησης εγγράφων επί των οποίων βασίστηκε η ελεγκτική αρχή για τη διαμόρφωση του τελικού πορίσματος και συγκεκριμένα των σχετικών πληροφοριακών εκθέσεων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Δ' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ. Ωστόσο δεν προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου η προσφεύγουσα να αιτήθηκε εγγράφως, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 παρ. 1 του ν.4174/2013, την λήψη αντιγράφων αυτών και η ελεγκτική αρχή να μην ανταποκρίθηκε στο αίτημά της.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί μη άσκησης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 22 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «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 συνθήκες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, 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, με την ΠΟΛ.1113/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες... 2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α)... γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους...».

Επειδή, με το άρθρο 24 παρ. 6 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Η φορολογική απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο κατ' αναλογία με τους συντελεστές της παραγράφου 4».

Επειδή, με το άρθρο 3 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονός της που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού... 5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων,

περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων... 10. Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο διπλογραφικό σύστημα για την παρακολούθηση των στοιχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου και τηρεί: α) Αρχείο στο οποίο καταχωρείται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός (ημερολόγιο). β) Αρχείο με τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού (αναλυτικό καθολικό). γ) Σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των αυξήσεων και μειώσεων (χρεώσεων και πιστώσεων), καθώς και το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού (ισοζύγιο)...».

Επειδή, με το άρθρο 4 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί κατά περίπτωση, πέραν των αρχείων του άρθρου 3, τα αρχεία (βιβλία) που περιγράφονται στις επόμενες παραγράφους, με ημερομηνία αναφοράς την ημερομηνία τέλους της περιόδου αναφοράς (ημερομηνία του ισολογισμού). 2. Αρχείο ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Στο αρχείο αυτό, με τήρηση αναλυτικής μερίδας, παρακολουθείται η αξία κτήσης κατά την αρχική αναγνώριση, καθώς και κάθε επακόλουθη μεταβολή, δηλαδή προσθήκη, αναπροσαρμογή, απομείωση, διαγραφή και απόσβεση επί του παγίου, με ένδειξη των σωρευτικών ποσών και των ποσών που αφορούν την περίοδο αναφοράς. Στο αρχείο αυτό παρακολουθούνται και τα πλήρως αποσβεσμένα πάγια τα οποία εξακολουθούν να πληρούν τον ορισμό του παγίου περιουσιακού στοιχείου, είτε εξακολουθούν να είναι σε λειτουργία είτε όχι...».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην από 09/08/2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ, διενεργήθηκε έλεγχος των αποσβέσεων που καταχωρήθηκαν στα λογιστικά αρχεία και στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της προσφεύγουσας εταιρείας και διαπιστώθηκε ο συνυπολογισμός στα λειτουργικά έξοδα, τα οποία μειώνουν τα καθαρά κέρδη, υπερβαλλουσών αποσβέσεων ποσού 239.813,82€, που δεν είχαν καταχωρηθεί στο κατασχεθέν χειρόγραφο βιβλίο παγίων (αρχείο ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων). Αναλυτικότερα, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 6.2.1 της προαναφερθείσας έκθεσης, από την αντιπαραβολή του αρχείου ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων, του ημερολογίου και του ισοζυγίου, αλλά και τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

- ❖ Στην χρέωση του λογαριασμού 66.01.00 Αποσβέσεις κτιρίων – εγκαταστάσεων κτιρίων και στην πίστωση του λογαριασμού 11.99 Αποσβεσμένα κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων – Τεχνικά έργα καταχωρήθηκαν αποσβέσεις ύψους 55.593,52€, ενώ στο τηρούμενο αρχείο ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων και τον έλεγχο αυτού οι αποσβέσεις προσδιορίζονταν στο ποσό των 4.146,90€, ήτοι καταχωρήθηκαν υπερβάλλουσες αποσβέσεις ύψους 51.446,62€.
- ❖ Στην χρέωση του λογαριασμού 66.02 Αποσβέσεις μηχανημάτων – τεχνικών εγκαταστάσεων – λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού και στην πίστωση του λογαριασμού 12.99 Αποσβεσμένα μηχανήματα – τεχνικές εγκαταστάσεις – λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός καταχωρήθηκαν αποσβέσεις ύψους 66.557,66€, ενώ στο τηρούμενο αρχείο ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων οι αποσβέσεις προσδιορίζονταν στο ποσό των 158,00€, ήτοι καταχωρήθηκαν υπερβάλλουσες αποσβέσεις ύψους 66.399,66€.
- ❖ Στην χρέωση του λογαριασμού 66.04 Αποσβέσεις επίπλων και λοιπού εξοπλισμού και στην πίστωση του λογαριασμού 14.99 Αποσβεσμένα έπιπλα και αποσβεσμένος λοιπός εξοπλισμός καταχωρήθηκαν αποσβέσεις ύψους 2.939,04€, ενώ στο τηρούμενο αρχείο ενσώματων και άυλων πάγιων

περιουσιακών στοιχείων οι αποσβέσεις προσδιορίζονταν στο ποσό των 2.706,46€, ήτοι καταχωρήθηκαν υπερβάλλουσες αποσβέσεις ύψους 232,58€.

- ❖ Στην χρέωση του λογαριασμού 66.01.02 Αποσβέσεις λοιπών τεχνικών έργων και στην πίστωση του λογαριασμού 15 Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κήσεως πάγιων στοιχείων καταχωρήθηκαν αποσβέσεις ύψους 121.734,96€, ενώ στο τηρούμενο αρχείο ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων δεν προσδιορίστηκαν αποσβέσεις, διότι στο λογαριασμό 15 παρακολουθούνται τα ποσά τα οποία προορίζονται για την κατασκευή νέων ενσώματων πάγιων στοιχείων και απεικονίζεται το μη ολοκληρωμένο κόστος των πάγιων στοιχείων, τα οποία μέχρι την ημέρα εκείνη, δεν είχαν παραληφθεί ή δεν είχε συντελεστεί η αποπεράτωσή τους. Τουτέστιν, καταχωρήθηκαν υπερβάλλουσες αποσβέσεις ύψους 121.734,96€.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι το μητρώο παγίων δεν είναι εκ των βασικών λογιστικών αρχείων που υποχρεούται μια οντότητα να τηρεί και ότι το χειρόγραφο μητρώο παγίων δεν είχε ενημερωθεί γιατί τηρούσε και ενημέρωνε το ηλεκτρονικό αρχείο, από το οποίο προκύπτει ότι οι αποσβέσεις συνολικού ποσού 188.134,62€ αφορούσαν το 50% των ξενοδοχειακών εγκαταστάσεων που τέθηκαν σε λειτουργία από το έτος 2013.

Ωστόσο, το αρχείο ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων, ως υποχρεωτικά τηρούμενο σύμφωνα με το άρθρο 4 του ν.4308/2014, για τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, αποτελεί το μόνο πρόσφορο και κατάλληλο δικαιολογητικό για την εγγραφή των αποσβέσεων στα λογιστικά αρχεία και κατ' επέκταση την έκπτωσή τους για τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα. Επιπροσθέτως, η προσφεύγουσα εταιρεία ουδέποτε προσκόμισε ηλεκτρονικό αρχείο ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων βάσει του οποίου υπολογίστηκαν και καταχωρήθηκαν οι υπό κρίση αποσβέσεις.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί εσφαλμένης απόρριψης των αποσβέσεων, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3^ο και 4^ο προβαλλόμενο λόγο

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, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*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...*».

Επειδή, με το άρθρο 34 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*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 17 του ν.2690/1999 ορίζεται ότι: «*1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης....*».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα 2001, παρ. 516 επ.). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που να στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣΤΕ

3692/2001, 4223/2000). Η αιτιολογία δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣΤΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣΤΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).

Επειδή, η αιτιολογία της πράξης μπορεί να παρέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 949, 950/2012, 962/2012).

Επειδή, με το άρθρο 47 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται ότι: «1. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ', του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο...».

Επειδή, με το άρθρο 21 του ανωτέρω νόμου 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... 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει...».

Επειδή, με το άρθρο 28 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα,...».

Επειδή, με την Ε.2015/2020 εγκύκλιο παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 ν.4172/2013 και αναφέρονται τα ακόλουθα: «Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα...».

Επειδή, με το άρθρο 2 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, β) η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, γ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών...».

Επειδή, με το άρθρο 19 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή...».

Επειδή, με την απόφαση του Τμήματος Β' του Συμβουλίου της Επικρατείας 1877/2014 κρίθηκε ότι προϋπόθεση για την επιβολή ΦΠΑ είναι η άσκηση δραστηριότητας έναντι αμοιβής, πλην των περιπτώσεων καταβολής ΦΠΑ επί τεκμαρτών εκροών που προβλέπονται από τα άρθρα 7 και 9 του ν.2859/2000.

Επειδή, με την απόφαση του Τμήματος Β' του Συμβουλίου της Επικρατείας 3176/2017 κρίθηκε, καθ' ερμηνεία της διατάξεως του άρθρου 48 του ν. 2859/2000 «περί κυρώσεως Κώδικα Φόρου Προστιθεμένης Αξίας» (Α' 248), ότι κατά τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων για την επιβολή φόρου προστιθεμένης αξίας καμία δέσμευση δεν υφίσταται, κατά νόμο, από όσα έχουν γίνει δεκτά στην φορολογία εισοδήματος, ότι, συνεπώς, προκειμένου να προσδιορισθούν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθεμένης αξίας, διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχειρήσεως και συντάσσεται ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση, η οποία περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου, και ότι δεν αρκεί ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που έχει γίνει στη φορολογία εισοδήματος και ο προσδιορισμός, με βάση τα δεδομένα του ελέγχου αυτού, των ακαθαρίστων εσόδων τόσο στην φορολογία εισοδήματος όσο και στην φορολογία προστιθεμένης αξίας, χωρίς, πάντως, να αποκλείεται να συμπέσουν οι διαπιστώσεις του ελέγχου και στις δύο φορολογίες.

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.3296/2004 ορίζεται ότι: «Κατά τους διενεργούμενους σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις φορολογικούς ελέγχους επί επιτηδευματιών με βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., διενεργείται υποχρεωτικώς έλεγχος ταμείου και αξιόγραφων, ο οποίος και προηγείται των λοιπών ελεγκτικών επαληθεύσεων. Σε περιπτώσεις διαπίστωσης αρνητικών ή θετικών διαφορών με βάση τον παραπάνω έλεγχο, οι διαφορές αυτές, πέραν των λοιπών συνεπειών και

ανεξαρτήτως της προέλευσης τους, προστίθενται ως διαφορές καθαρών κερδών και παράλληλα προσαυξάνουν τα ακαθάριστα έσοδα του υπόχρεου, προκειμένου τα έσοδα αυτά να ληφθούν υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες».

Επειδή, από την αιτιολογική έκθεση του προαναφερθέντος νόμου προκύπτει ότι με την παρ. 2 του άρθρου 28 ορίζεται ο τρόπος αντιμετώπισης από πλευράς συνεπειών στις περιπτώσεις που διαπιστώνονται διαφορές από την επαλήθευση ελέγχου ταμείου.

Επειδή, με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1027/2005 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή, μεταξύ άλλων, του άρθρου 28 του ν.3296/2004 και διευκρινίστηκε ότι: *«Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 προβλέπεται η διενέργεια ελέγχου ταμείου και αξιολογίων κατά τους διενεργούμενους φορολογικούς ελέγχους επιτηδευματιών με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ και ορίζονται οι συνέπειες επί διαπίστωσης διαφορών. Έτσι, με βάση τις παραπάνω νέες διατάξεις και λαμβάνοντας υπόψη και τους σκοπούς, κατά τις κείμενες διατάξεις, καθώς και τις ιδιαιτερότητες των διενεργούμενων ειδών ελέγχου, η πιο πάνω επαλήθευση θα διενεργείται εφεξής, πριν από οποιαδήποτε άλλη ελεγκτική επαλήθευση και ανεξαρτήτως της ελεγκτικής υπηρεσίας που διενεργεί τον έλεγχο (Ελεγκτικά Κέντρα, ΔΟΥ), σε κάθε περίπτωση τακτικού ελέγχου, υποχρεωτικώς και ως προς το ταμείο και ως προς τα αξιόγραφα και πάντα με αναγραφή σχετικής μνείας στην εκδιδόμενη οικεία εντολή του τακτικού ελέγχου. Σε ότι αφορά τους προσωρινούς και προληπτικούς ελέγχους, η παραπάνω επαλήθευση, ανεξαρτήτως ελεγκτικής υπηρεσίας (Ελεγκτικά Κέντρα, ΔΟΥ, ΣΔΟΕ), θα ενεργείται μόνο εφόσον αυτό αναγράφεται στην οικεία εντολή ελέγχου. Περαιτέρω, για την εν λόγω επαλήθευση διευκρινίζονται πιο αναλυτικά τα εξής: - Κατ' αρχήν, πριν από οποιαδήποτε άλλη ελεγκτική ενέργεια, θα θεωρούνται με ιδιαίτερη σχολαστικότητα τα τηρούμενα βιβλία πρωτογενών εγγραφών επί χειρόγραφης τήρησης και το ισοζύγιο Γενικού-Αναλυτικών Καθολικών επί μηχανογραφικής τήρησης, καθώς επίσης και όλα γενικώς τα τηρούμενα και εκδιδόμενα στοιχεία αξίας, συμπεριλαμβανομένων και των λογιστικών στοιχείων (αποδείξεις ή εντάλματα ή γραμμάτια είσπραξης και πληρωμής, αποδείξεις παράδοσης ή παραλαβής αξιολογίων κ.λπ.). - Σε ότι αφορά τον έλεγχο του ταμείου, θα γίνεται καταμέτρηση των μετρητών από τον υπεύθυνο της επιχείρησης παρουσία των ελεγκτών (δεν θεωρούνται μετρητά οι μεταχρονολογημένες επιταγές) και θα συντάσσεται σχετικό πρωτόκολλο καταμέτρησης, το οποίο θα υπογράφεται από τον υπεύθυνο της επιχείρησης και τους ελεγκτές. Ακολούθως, θα εξάγεται το υπόλοιπο του ταμείου (λογαριασμός ΕΓΛΣ 38.00), κατ' εφαρμογή, ανάλογα με την περίπτωση, και των*

διατάξεων της παρ. 7 του άρθρου 24 του ΚΒΣ, επί του οποίου θα προστίθενται οι εισπράξεις και θα αφαιρούνται οι πληρωμές μέχρι την ημέρα και ώρα του ελέγχου και το τελικό ποσό θα συγκρίνεται με το αποτέλεσμα της καταμέτρησης. Για τη διευκόλυνση του ελέγχου επισυνάπτεται στην παρούσα υπόδειγμα πρωτοκόλλου καταμέτρησης ταμείου. Σημειώνεται ότι είναι σκόπιμο να ελέγχεται το ταμείο και σε ημερομηνίες προγενέστερες της τελευταίας ενημέρωσής του, καθώς επίσης να γίνονται αθροίσεις με βάση τα υφιστάμενα παραστατικά εισπράξεων και πληρωμών για το διάστημα που μεσολαβεί από την τελευταία ενημέρωσή του μέχρι και την ημέρα του ελέγχου, για τη διαπίστωση τυχόν πιστωτικών υπολοίπων σε ενδιάμεσες ημερομηνίες... - Σύμφωνα με τις υπόψη νέες διατάξεις, οι προκύπτουσες από τον έλεγχο ταμείου και αξιογράφων αρνητικές ή θετικές διαφορές, πέραν των λοιπών συνεπειών και ανεξάρτητα από την προέλευσή τους, προστίθενται σε κάθε περίπτωση στα καθαρά κέρδη της ελεγχόμενης επιχείρησης, θεωρούμενες ουσιαστικά ως λογιστικές διαφορές και παράλληλα οι διαφορές αυτές προστίθενται στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, προκειμένου αυτά να ληφθούν υπόψη για τον προσδιορισμό του ΦΠΑ και κάθε άλλου φόρου, τέλους ή εισφοράς στις λοιπές φορολογίες. Με βάση και τα παραπάνω σημειώνεται ότι οι τυχόν διαπιστούμενες κατά τα ανωτέρω διαφορές συνεχίζουν παράλληλα να λαμβάνονται υπόψη για την κρίση επί του κύρους των βιβλίων κατά τις οικείες διατάξεις του ΚΒΣ, θέμα το οποίο και συναρτάται με τον κατ' έλεγχο προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, ενώ, σε κάθε περίπτωση, επιβάλλονται βεβαίως άμεσα τα κατά περίπτωση προβλεπόμενα πρόστιμα για τις παραβάσεις του ΚΒΣ που σχετίζονται με τις διαφορές αυτές. Επισημαίνεται πάντως, σε σχέση με την παραπάνω επαλήθευση, ότι η διερεύνηση των υφιστάμενων κάθε φορά δεδομένων πρέπει να γίνεται με τη μέγιστη δυνατή προσοχή και το όποιο τελικό πόρισμα ως προς τη διαπίστωση διαφορών και τον καταλογισμό σχετικών παραβάσεων ΚΒΣ πρέπει να αιτιολογείται πλήρως και να στηρίζεται σε πλήρως αποδεικτικά στοιχεία, ώστε να μη καταλείπεται καμιά σχετική αμφιβολία...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τις οικείες εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ, που συντάχθηκαν κατόπιν μερικού ελέγχου που διενεργήθηκε με την υπ' αριθ./11.04.2022 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της, προκύπτει ότι στο αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού (ενεργητικού) 38.00.00.000 ΚΕΝΤΡΙΚΟ ΤΑΜΕΙΟ, διαπιστώθηκε η πίστωσή του, στις 30/01/2016, με το ποσό του 1.100.000,00, με αποτέλεσμα να εμφανίζει πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 222.952,78€, το οποίο έβαινε μειούμενο κατά την πάροδο του υπό κρίση έτους 2016, μέχρι και την 10^η/11/2016 όπου εμφάνισε χρεωστικό υπόλοιπο. Το ανωτέρω ποσό θεωρήθηκε από την ελεγκτική αρχή αποκρυσταλλώσιμα φορολογητέα ύλη,

σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 ν.3296/04, το οποίο προστέθηκε τόσο στα δηλωθέντα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας εταιρείας, ως λογιστική διαφορά, όσο και στις φορολογητέες εκροές, με το αιτιολογικό της μη έκδοσης ενός τουλάχιστον φορολογικού στοιχείου εσόδου για συναλλαγή ισόποσης αξίας.

Επειδή, με το άρθρο 65 του ν.4174/2013 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, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.3296/2004 αφορά σε διαφορές που προκύπτουν από καταμέτρηση ταμείου και οι οποίες καταλογίζονται στο έτος διαπίστωσης.

Επειδή από τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 28 του ν.3296/2004, συνάγεται ότι ο έλεγχος ταμείου συνιστά μία ειδική ελεγκτική επαλήθευση, που λαμβάνει χώρα κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου, αφορά την τρέχουσα (κατά την έναρξη του ελέγχου) χρήση και διενεργείται σύγκριση μεταξύ των ταμειακών διαθεσίμων της επιχείρησης και του λογαριασμού ταμείου (38.00), όπως αυτό προκύπτει από τις εκτυπώσεις του αναλυτικού καθολικού του λογαριασμού αυτού. Οι προκύπτουσες από τα λογιστικά αρχεία διαφορές σε παρελθούσες διαχειριστικές περιόδους, πέραν των ισχυρών ενδείξεων ύπαρξης παραβατικής συμπεριφοράς, εμπίπτουν και στις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 περί πλήρωσης των προϋποθέσεων για έμμεσο προσδιορισμό του εισοδήματος της προσφεύγουσας εταιρείας.

Επειδή, η ελεγκτική αρχή δεν προέβη σε καταμέτρηση ταμείου κατά την έναρξη του ελέγχου, δε συντάχθηκε σχετικό πρωτόκολλο καταμέτρησης, δεν έγινε σύγκριση του υπολοίπου του λογαριασμού ταμείου (38.00) με καταμετρηθέντα μετρητά. Απεναντίας, ο διενεργηθείς κατά το έτος 2022 έλεγχος περιορίστηκε στην εκτύπωση του αναλυτικού καθολικού του λογαριασμού του ΕΓΛΣ 38 (παρελθόντος έτους 2016) και χωρίς καμία άλλη ελεγκτική επαλήθευση ως προς την αιτία δημιουργίας του πιστωτικού υπολοίπου του λογαριασμού, επαύξησε τα καθαρά κέρδη και τις φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας εταιρείας.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης προσθήκης του πιστωτικού υπολοίπου του λογαριασμού ταμείου στα αποτελέσματά της και τις φορολογητέες εκροές, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός, παρελκούσης της εξέτασης του έτερου προβαλλόμενου ισχυρισμού.

Ως προς τον 5° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 806 του Αστικού Κώδικα, με τη σύμβαση του δανείου ο ένας από τους συμβαλλομένους μεταβιβάζει στον άλλον κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, και αυτός έχει υποχρέωση να αποδώσει άλλα πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας. Το δάνειο αποτελεί παραδοτική σύμβαση και ως τέτοια ανήκει στην κατηγορία των αμφοτεροβαρών συμβάσεων. Ο Αστικός Κώδικας δεν ορίζει συγκεκριμένο τύπο για την κατάρτιση του δανείου οπότε μπορεί να καταρτιστεί έγγραφα ή και προφορικά. (βλ. και ΑΚ 158). Για τη σύσταση του δανείου απαιτείται να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις: α) Συμφωνία δανειστή και οφειλέτη, σχετικά με την αιτία, για την οποία μεταβιβάζεται η κυριότητα των αντικαταστατών πραγμάτων. β) Παράδοση του πράγματος από τον δανειστή στον οφειλέτη.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Π.Δ. της 28^{ης} Ιουλίου 1930 (Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου) ορίζεται ότι: *«Επί των εμπορικών και λοιπών εγγράφων και πράξεων, των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρω 15, το τέλος ορίζεται εις δύο επί τοις εκατόν (2%) της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις δραχμάς».*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Κώδικα Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου (Π.Δ. της 28^{ης}/07/1931) ορίζεται ότι: *«Εις το κατά την παράγραφον 1 του προηγουμένου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται: 1. α) Πάσα σύμβασις, οιοδήποτε αντικειμένου, συναπτόμενη είτε απ' ευθείας, είτε δια δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρείας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιρειών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπ' αυτών εμπορίαν, και μεταξύ τρίτου εν γένει και ανωνύμου εταιρείας, ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου. Εξαιρούνται: Α. Αι συμβάσεις, εξοφλήσεις και αποδείξεις, αίτινες, κατά ρητάς διατάξεις του παρόντος νόμου, υπόκεινται εις έλασσον τέλος χαρτοσήμου... 5. γ)... Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταίρων ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικάς εν γένει εταιρίας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κλπ., υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκειται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου 1%. Εις ην περίπτωσιν, εκ της εγγραφής ή εξ ετέρου εγγράφου, αποδεικνύεται ότι η κατάθεσις ή ανάληψις αφορά σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου, οφείλεται το δια την σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. προβλεπόμενον τέλος...».*

Επειδή, κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων, τα δάνεια, που συνάπτονται μεταξύ ανωνύμου εταιρείας και τρίτων, υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 2%. Το τέλος αυτό οφείλεται, εφόσον συντάσσεται σχετικό έγγραφο. Για την επιβολή αναλογικού τέλους χαρτοσήμου επί δανειακών συμβάσεων, θα πρέπει να πληρούνται, οι κατά νόμο προϋποθέσεις, ήτοι η σύμβαση να καταρτίζεται εγγράφως, να περιέχει χρηματική αξία, να είναι νομικά έγκυρη και να φέρει την υπογραφή των συμβαλλομένων. Εάν μια σύμβαση δεν καταρτίστηκε εγγράφως και δεν υποβλήθηκε εξ αρχής στο οικείο τέλος χαρτοσήμου, κάθε εξόφληση ή σχετική προς τη σύμβαση απόδειξη υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου. Ως απόδειξη εξοφλητική δεν νοείται μόνο το συνήθως διδόμενο έγγραφο, αλλά και κάθε άλλο έγγραφο, που καταρτίζεται μεταξύ των συμβαλλομένων, προς το σκοπό της απόδειξης της εξόφλησης, όπως π.χ., επιστολή, δήλωση, λογαριασμός, ιδιωτικό ή συμβολαιογραφικό έγγραφο, κ.λπ. (βλ. Παναγιώτης Θ. Ρέππας, Φορολογία Χαρτοσήμου, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα Ε.Ε., σελ. 112), καθόσον ο νόμος φορολογεί κάθε εξόφληση οπωσδήποτε και αν έλαβε χώρα (Υπ. Οικ. Σ. 1537/1947).

Επειδή, κατά την ισχύουσα νομοθεσία και τη δικαστηριακή νομολογία, εάν δεν συντάσσεται έγγραφο, για την κατάρτιση του δανείου, δεν οφείλεται τέλος χαρτοσήμου, έστω και αν η παράλειψη αυτή έγινε προς αποφυγή της καταβολής του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου (ΣτΕ 1514/1956, 578/1957). Σε περίπτωση, που δεν συντάχθηκε έγγραφο κατά τη σύσταση ή την εξόφληση του δανείου, δεν συντρέχει περίπτωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου. Κατά το Συμβούλιο της Επικρατείας (ΣτΕ 1411/1955, 1514/1956), εάν κάποιος ομολογεί εγγράφως, ότι προήλθε σε σύναψη δανείων μετά τρίτων, δεν οφείλονται στην προκειμένη περίπτωση αναλογικά τέλη χαρτοσήμου, καθόσον ο νόμος φορολογεί τα συντασσόμενα ή εκδιδόμενα έγγραφα μεταξύ των συμβαλλομένων κατά τη σύσταση ή την εξόφληση των συμβάσεων. Εξαιρετικά, η ανωτέρω ομολογία υπόκειται στο προσήκον αναλογικό τέλος χαρτοσήμου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 9 του Ν.Δ.4755/1930 (Π.Δ. της 28^{ης} Ιουλίου 1930 - Κώδικας Τελών Χαρτοσήμου), εφόσον αυτή γίνει ενόρκως ενώπιον ειρηνοδίκη ή συμβολαιογράφου με τη μορφή ένορκης βεβαίωσης και *«βεβαιούται υπό του ομνύοντος η λήψις χρηματικού ποσού»*.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν.Δ. 3717/1957 (ΦΕΚ Α' 131) ορίζεται ότι *«η αληθής έννοια των διατάξεων της περί τελών χαρτοσήμου νομοθεσίας, καθ' όσον αφορά την υπαγωγή των εν αυτή αναφερομένων συμβάσεων, πράξεων κλπ. εις τέλος χαρτοσήμου, είναι ότι ως έγγραφον αποδεικνύον την σύμβασιν, πράξιν κλπ. λογίζεται*

και πάσα σχετική εγγραφή εις τα βιβλία των επιτηδευματιών, ήτις και υποβάλλεται εις το οικείον δια την ούτω αποδεικνυομένην δικαιοπραξίαν τέλος χαρτοσήμου».

Επειδή, για την υπαγωγή των δανείων σε τέλος χαρτοσήμου απαιτείται η ύπαρξη εγγράφου ή εγγραφή στα βιβλία των επιτηδευματιών (ΣΤΕ 2047/1978).

Επειδή, το ΣΤΕ με αποφάσεις (2699/1972, 2660/1973, 317/1974, 2483/1975, 770/1977, 575/1978, 283/1979, 2368/1980, 1169/1980, 1219/1982, 3013/1984, 314/1987, 703/1988, 3402/1988) έκρινε ότι η σύμβαση του δανείου θεωρείται αποδεικνυόμενη από τα βιβλία, όταν από τη σχετική εγγραφή προκύπτουν όλα τα κατά νόμο στοιχεία, που είναι απαραίτητα, ώστε από αυτά και μόνο να συνάγεται η συνολολόγηση της σύμβασης του δανείου, δηλαδή από τη σχετική εγγραφή να προκύπτουν όλα τα πραγματικά στοιχεία, που συνιστούν κατά νόμο την έννοια της σύμβασης αυτής, χωρίς να απαιτείται όπως η εγγραφή αυτή αναφέρεται ρητά στην εν λόγω σύμβαση. Σύμφωνη με την ανωτέρω άποψη του ΣΤΕ είναι και η Φορολογική Διοίκηση (Υπ. Οικ, Ν.6/5/ΠΟΛ.19/1978 κατόπιν της υπ' αριθ. 960/1977 γνωμοδότησης του ΝΣΚ).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στις από 09/08/2022 εκθέσεις τελών χαρτοσήμου (ΠΔ 28^{ης} Ιουλίου 1931) και προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ και επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου και επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, από τον έλεγχο των λογιστικών αρχείων διαπιστώθηκε ότι, κατά την 31/12/2016, η προσφεύγουσα εταιρεία προέβη στην πίστωση του λογαριασμού ταμείου 38.00.00.000 ΚΕΝΤΡΙΚΟΥ ΤΑΜΕΙΟΥ και στη χρέωση του λογαριασμού 62.04.01.000 ΕΝΟΙΚΙΟ ΚΤΙΡΙΟΥ, ποσού 25.000,00€, με την αιτιολογία «ΙΔΙΟΧΡΗΣΗ». Η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι η εν λόγω ταμειακή εγγραφή συνιστά δάνειο που συνάφθηκε χωρίς σύμβαση, μεταξύ της προσφεύγουσας και τρίτου, δίχως να προσδιορίζεται η ταυτότητά του αντισυμβαλλόμενου, αποδεικνυόμενης από τη σχετική εγγραφή των βιβλίων. Κατόπιν τούτου, η ελεγκτική αρχή επέβαλε στην προσφεύγουσα εταιρεία τέλη χαρτοσήμου 2% πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 20%.

Επειδή, δεδομένου ότι η ελεγκτική αρχή δε διαπίστωσε τη χρέωση λογαριασμού χρεωστών (μετόχων, μελών ΔΣ και λοιπών τρίτων) του ενεργητικού ούτε προκύπτει από τα λογιστικά αρχεία η σχετική εγγραφή, από την οποία να συνάγονται όλα τα πραγματικά στοιχεία, που συνιστούν κατά νόμο την έννοια της δανειακής σύμβασης,

η κρίση αυτή, είναι μη νόμιμη αφού για την επιβολή τελών χαρτοσήμου επί δανείου απαιτείται έγγραφος τύπος ή αποδείξεις εξόφλησης.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας, περί μη νόμιμης επιβολής τελών χαρτοσήμου και προστίμου λόγω μη υποβολής δήλωσης, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός.

Αποφασίζουμε

την **μερική αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ./30.09.2022 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα:

1. την **τροποποίηση** της υπ' αριθ./09.08.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ,
2. την **ακύρωση** της υπ' αριθ./09.08.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ,
3. την **ακύρωση** της υπ' αριθ./09.08.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου για το φορολογικό έτος 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ, και
4. την **ακύρωση** της υπ' αριθ./09.08.2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ.

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

Υπ' αριθ./09.08.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κέρδη ή ζημιά	21.174,96 €	21.174,96 €	21.174,96 €	0,00 €
Λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου		487.766,60 €	264.813,82 €	-222.952,78 €
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά	21.174,96 €	508.941,56 €	285.988,78 €	-222.952,78 €
Φόρος που αναλογεί	6.140,74 €	147.593,05 €	82.936,75 €	-64.656,30 €
Διαφορά φόρου προς καταβολή		141.452,31 €	76.796,01 €	-64.656,30 €

Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013		70.726,16 €	38.398,01 €	-32.328,15 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή		212.178,47 €	115.194,02 €	-96.984,45 €

**Υπ' αριθ./09.08.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου	530,61 €	0,00 €	-530,61 €
Κύριος Φόρος	30.453,54 €	0,00 €	-30.453,54 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013	15.226,77 €	0,00 €	-15.226,77 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	45.680,31 €	0,00 €	-45.680,31 €

**Υπ' αριθ./09.08.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών
χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2016**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Τέλη χαρτοσήμου	500,00 €	0,00 €	-500,00 €
ΟΓΑ χαρτοσήμου	100,00 €	0,00 €	-100,00 €
Σύνολο τελών για καταβολή	600,00 €	0,00 €	-600,00 €

**Υπ' αριθ./09.08.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ
φορολογικού έτους 2016**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο άρθρου 54 ν.4174/2013	500,00 €	0,00 €	-500,00 €

** Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013).*

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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.