



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 16/06/2022
Αριθμός απόφασης: 2320

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 553
E-mail : ded.ath@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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 (ΑΑΔΕ)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 27/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία ΑΦΜ, με έδρα, οδός, κατά των υπ' αριθμ.:

-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ,
-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ,
-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Υ. φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ,
-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ελευθέρων Επαγγελματιών φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ,
-/2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ,

-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ,
-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α. φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ.

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α., Φ.Μ.Υ., Φορολογίας Παρακρατούμενων Φόρων, Εφαρμογής Διατάξεων Κ.Φ.Δ., Φορολογίας Τελών Χαρτοσήμου και Φορολογίας ΕΝ.Φ.Ι.Α. της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 27/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 22.371,42 €, πλέον προστίμου άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 11.185,71 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **33.557,13 €**.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού 3.199,95 €, πλέον προστίμου άρθ. 58/58Α του Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 1.527,60 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **4.727,55 €**.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Υ. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 662,78 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 39,52 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **702,30 €**, που αντιστοιχεί στη μη υποβληθείσα δήλωση Φ.Μ.Υ. του μηνός Δεκεμβρίου.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ελευθέρων Επαγγελματιών της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους **972,00 €**, που αντιστοιχεί στη μη υποβληθείσα δήλωση του μηνός Δεκεμβρίου.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **1.000,00 €**, διότι:

- δεν υπέβαλε δήλωση Φ.Μ.Υ. του μηνός Δεκεμβρίου από την οποία προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (επιμέρους πρόστιμο 500,00 €, σύμφωνα με το άρθρο 54, παρ. 1 (γ') και παρ. 2 (δ') του Ν. 4174/2013),
- δεν υπέβαλε δήλωση παρακράτησης φόρου ελευθέρων επαγγελματιών του μηνός Δεκεμβρίου από την οποία προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (επιμέρους πρόστιμο 500,00 €, σύμφωνα με το άρθρο 54, παρ. 1 (γ') και παρ. 2 (δ') του Ν. 4174/2013).

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας χαρτόσημο πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ ποσού 9.639,16 €, πλέον προστίμου άρθ. 58

του Κ.Φ.Δ. λόγω μη υποβολής ποσού 4.819,58 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **14.458,74 €**.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 1.001,32 € και συμπληρωματικός φόρος ποσού 11.995,47 €, πλέον προστίμου άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 3.249,20 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **16.245,99 €**.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν με βάση τα πορίσματα των από 23/12/2021 Εκθέσεων Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α., Φ.Μ.Υ., Φορολογίας Παρακρατούμενων Φόρων, Εφαρμογής Διατάξεων Κ.Φ.Δ., Φορολογίας Τελών Χαρτοσήμου και Φορολογίας ΕΝ.Φ.Ι.Α. (αριθμός εντολής 231/2021).

Σύμφωνα με την Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ο έλεγχος καταλόγισε τα κάτωθι ποσά ως διαφορές φορολογητέου εισοδήματος:

Ανάλυση	Ποσά (€)
Αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη	13.857,93
Μη εκπιπόμενη δαπάνη τόκων δανείων	178.519,45
Μη εκπιπόμενες διαφορές αποτίμησης αποθεμάτων	44,87
Μη εκπιπόμενες δαπάνες διαφήμισης για τις οποίες δεν καταβλήθηκε τέλος διαφήμισης 2%	1.109,37
Μη εκπιπόμενες δαπάνες >500 € για τις οποίες δεν αποδεικνύεται η εξόφληση με τραπεζικό μέσο	3.183,42
Μη εκπιπόμενες δαπάνες αποσβέσεων	22,62
Λοιπές διαφορές	800,00
Σύνολο	197.537,66

Σύμφωνα με την Έκθεση Ελέγχου Φ.Π.Α., ο έλεγχος καταλόγισε διαφορές τόσο στις φορολογητέες εκροές όσο και στις φορολογητέες εισροές, ως εξής:

Ανάλυση	Ποσά (€)
Εκροές που αντιστοιχούν στην αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη	13.857,93
Εισροές που αφορούν στις δαπάνες >500 € για τις οποίες δεν αποδεικνύεται η εξόφληση με τραπεζικό μέσο	3.183,42
Σύνολο	17.041,35

Σύμφωνα με την Έκθεση Ελέγχου Χαρτοσήμου, ο έλεγχος καταλόγισε τέλος χαρτοσήμου με συντελεστή 2,4% επί υπολοίπων εκ μεταφοράς του λογαριασμού ΓΛ 45.98 συνολικού ύψους **401.631,47 €**, επειδή έκρινε ότι πρόκειται για μακροπρόθεσμο δανεισμό των μετόχων της προσφεύγουσας.

Σύμφωνα με την Έκθεση Ελέγχου ΕΝ.Φ.Ι.Α., ο έλεγχος διαπίστωσε διαφορά στην παλαιότητα του κτίσματος της προσφεύγουσας και συγκεκριμένα διαπίστωσε ανακρίβεια ως προς το δηλωθέν έτος κατασκευής, όπου δεν είχε δηλωθεί ως έτος κατασκευής το έτος 1999, οπότε και είχε λάβει χώρα ανακαίνιση αυτού. Συνεπώς, ο έλεγχος προέβη σε επανυπολογισμό της φορολογητέας αξίας

οικοπέδου και κτίσματος (βλ. σελ. 11-12), με αποτέλεσμα να προκύπτει διαφορά στη συνολική αξία ακίνητης περιουσίας ύψους **2.616.736,79 €**.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1ος λόγος: Οι προσβαλλόμενες πράξεις υπογράφονται από ελεγκτή διαφορετικό από αυτόν που διενήργησε τον έλεγχο και από αυτές απουσιάζουν ουσιώδη στοιχεία που συγκροτούν μία νόμιμη διοικητική πράξη.

2ος λόγος: Μη νόμιμος ο καταλογισμός ως λογιστικής διαφοράς των δαπανών τόκων για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος.

3ος λόγος: Αναφορικά με τον καταλογισμό Φ.Π.Α., α) μη νόμιμη η χρησιμοποίηση έμμεσων τεχνικών του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 για τον προσδιορισμό αποκρυσβείσας φορολογητέας ύλης και β) μη νόμιμος ο καταλογισμός του Φ.Π.Α. εισροών που αναλογεί στις δαπάνες άνω των 500 € που δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής.

4ος λόγος: Αναφορικά με τον καταλογισμό ΕΝ.Φ.Ι.Α., α) εσφαλμένως ο έλεγχος συνυπολόγισε για τον προσδιορισμό του συμπληρωματικού φόρου την αξία των κτισμάτων και του οικοπέδου που ιδιοχρησιμοποιούνται, παραβιάζοντας τις διατάξεις του άρθρου 5, παρ. 3 του Ν.4223/2013 και ειδικότερα της περ. (γ') (όπως ίσχυε έως και 5/6/2016) και β) μη ορθή η επιβολή προστίμου λόγω ανακρίβειας, δεδομένου ότι η δήλωση ΕΝ.Φ.Ι.Α. αποτελεί δήλωση η οποία συντίθεται μηχανογραφικά από την ΑΑΔΕ με βάση τις δηλώσεις που υποβάλλονται κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 3427/2005.

5ος λόγος: Αναφορικά με τον καταλογισμό τελών χαρτοσήμου, α) αυτός τυγχάνει εντελώς αναιτιολόγητος, δεδομένου ότι λήφθηκαν υπόψη υπόλοιπα ατομικών λογαριασμών για οφειλές προς μετόχους μεταφερθέντα από προηγούμενες χρήσεις, χωρίς καμία απολύτως κίνηση-εγγραφή εντός του κρινόμενου φορολογικού έτους και β) σε κάθε περίπτωση έχει επέλθει παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για καταλογισμό.

6ος λόγος: Αναφορικά με την υπ' αριθμόν/2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013, παραβιάστηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας έκδοσής της (άρθρο 28, παρ. 2 Κ.Φ.Δ.), δεδομένου ότι η αποδιδόμενη παράβαση δε συμπεριλήφθηκε στο υπ' αριθμόν/2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και επίσης δεν εκδόθηκε προσωρινός προσδιορισμός επιβολής προστίμου.

7ος λόγος: Αναφορικά με την υπ' αριθμόν/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ελευθέρων Επαγγελματιών, η κρίση του ελέγχου τυγχάνει αναιτιολόγητη, δεδομένου ότι στην οικεία Έκθεση Ελέγχου δε διευκρινίζεται σε πόσα και ποια πρόσωπα καταβλήθηκαν σχετικές αμοιβές, ώστε να υφίσταται ανάλογη υποχρέωση για παρακράτηση φόρου και απόδοση αυτού στο Δημόσιο.

8ος λόγος: Αναφορικά με την υπ' αριθμόν/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Υ., η κρίση του ελέγχου τυγχάνει αναιτιολόγητη, δεδομένου ότι στην οικεία Έκθεση Ελέγχου δε διευκρινίζεται σε πόσα και ποια πρόσωπα (εργαζομένους) καταβλήθηκαν σχετικές αμοιβές, ώστε αναγόμενες σε ετήσιο εισόδημα, να υφίσταται ανάλογη υποχρέωση για παρακράτηση φόρου και απόδοση αυτού στο Δημόσιο.

Η προσφεύγουσα, υπέβαλε στην Υπηρεσία μας το υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/06-05-2022 Συμπληρωματικό Υπόμνημα, με το οποίο, επαναλαμβάνοντας τον ισχυρισμό της περί εκπαισιμότητας των δαπανών τόκων, προσκόμισε:

- Την υπ' αριθμόν/2020 ανακοίνωση του ΓΕΜΗ
- Την υπ' αριθμόν/2002 Σύμβαση Πιστώσεως με ανοικτό αλληλόχρεο λογαριασμό με την AlphaBank

- Την υπ' αριθμόν/2001 Σύμβαση Πιστώσεως με ανοικτό αλληλόχρεο λογαριασμό με την Τράπεζα Κύπρου, καθώς και την από 22/07/2008 πρόσθετη πράξη
 - Την από 18/04/1996 Αίτηση Εγγραφής Υποθήκης και τη σχετιζόμενη υπ' αριθμόν/1996 Σύμβαση Δανείου με την Εθνική Τράπεζα
 - Αντίγραφα κινήσεων των κάτωθι τραπεζικών λογαριασμών:
 - Τράπεζα AlphaBank με αριθμό
 - Τράπεζα Πειραιώς με αριθμό
 - Εθνική Τράπεζα με αριθμό
 - Τράπεζα Πειραιώς με αριθμό
- από όπου προκύπτει ότι τα επίμαχα ποσά τόκων είχαν λογιστεί και χρεωθεί.

Δεδομένου ότι τα ανωτέρω στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα αποτελούν νέα στοιχεία, η Υπηρεσία μας εξέδωσε την υπ' αριθμόν/2022 Πράξη Αναπομπής, με την οποία κρίθηκε ότι θα πρέπει ο έλεγχος να εξετάσει τα νέα στοιχεία και να διευκρινίσει κατά πόσο τροποποιείται η αρχική κρίση του. Την εν λόγω πράξη απέστειλε στον έλεγχο μέσω του υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΞ 2022 ΕΜΠ/10-05-2022 εγγράφου της.

Παράλληλα, η Υπηρεσία μας εξέδωσε την υπ' αριθμόν/2022 Απόφαση περί παράτασης προθεσμίας έκδοσης απόφασης επί ενδικοφανούς προσφυγής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63, παρ. 5 του Ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 68 του Ν.4587/2018 και της Ε.2010/2019, την οποία και κοινοποίησε στην προσφεύγουσα με το υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΞ 2022 ΕΜΠ/10-05-2022 έγγραφό της.

Ο έλεγχος, μέσω του υπ' αριθμόν/2022 εγγράφου του (αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/15-06-2022) απέστειλε στην Υπηρεσία μας Συμπληρωματικό Πόρισμα Ελέγχου με ημερομηνία 08/06/2022, σύμφωνα με το οποίο, κατόπιν της εξέτασης των νέων στοιχείων, **δε διαφοροποιείται το αρχικό του πόρισμα.**

Ως προς τον 1^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν ακυρωτέες, διότι αφενός υπογράφονται από ελεγκτή διαφορετικό από αυτόν που διενήργησε τον έλεγχο και αφετέρου από αυτές απουσιάζουν ουσιώδη στοιχεία που συγκροτούν μία νόμιμη διοικητική πράξη.

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις υπογράφονται από τον ελεγκτή κ.

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η πλέον πρόσφατη εκδοθείσα εντολή ελέγχου υπ' αριθμόν/2021 εκδόθηκε στο όνομα του κ., ήτοι οι προσβαλλόμενες πράξεις υπογράφονται νομίμως από τον ελεγκτή στο όνομα του οποίου υφίστατο εντολή ελέγχου κατά τη χρονική στιγμή της έκδοσής τους (23/12/2021).

Επειδή παράλληλα, από την επισκόπηση των σωμάτων των προσβαλλόμενων πράξεων, προκύπτει ότι αυτές εμπεριέχουν τόσο την ημερομηνία έκδοσής τους όσο και τις διατάξεις στις οποίες βασίζονται οι καταλογισμοί.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές, της,

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή μεταξύ των δαπανών που δεν αναγνώρισε ο έλεγχος είναι και δαπάνες τόκων από ληφθέντα δάνεια ύψους (τόκων) **178.519,45 €**. Ως αιτία μη αναγνώρισης αναφέρεται ότι δεν πληρείται η ως άνω προϋπόθεση (α') του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013. Συγκεκριμένα, τα ληφθέντα δάνεια (με τα οποία σχετίζονται οι καταβληθέντες τόκοι) δεν προκύπτει να πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης. Στην Έκθεση Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος (σελ. 36) αναφέρεται ότι «Στο λογαριασμό 36.00.99.000 Έξοδα υπό διερεύνηση εμφανίζεται ποσό 2.536.432,21 € το οποίο σύμφωνα με το προσκομισθέν από 27/12/2010 πρακτικό Διοικητικού Συμβουλίου αφορά διαφορές ταμείου υπό διερεύνηση από δάνεια τα οποία δεν είχαν καταχωρηθεί στα βιβλία της ελεγχόμενης».

Επειδή η προσφεύγουσα, στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται πως η κρίση του ελέγχου τυγχάνει εσφαλμένη, δεδομένου ότι οι δαπάνες των τόκων αντικρίζονται πλήρως με τις λογιστικές εγγραφές των πιστωτικών ιδρυμάτων και στηρίζονται σε νόμιμα παραστατικά στοιχεία των πιστωτικών ιδρυμάτων (τραπεζών) νομίμως καταχωρηθέντων στα λογιστικά της βιβλία, ενώ παράλληλα η ίδια φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ) αναγνώρισε ανάλογες δαπάνες τόκων των ίδιων δανείων και των ίδιων τραπεζών κατά τον έλεγχο της διαχειριστικής περιόδου 2013.

Επειδή η προσφεύγουσα, υπέβαλε στην Υπηρεσία μας το υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/06-05-2022 Συμπληρωματικό Υπόμνημα, με το οποίο, προς επίρρωση του ανωτέρω ισχυρισμού της προσκόμισε αντίγραφα των επίμαχων δανειακών συμβάσεων και αντίγραφα των κινήσεων των αντίστοιχων λογαριασμών χορηγήσεων, με σκοπό να αποδείξει τα πραγματικά γεγονότα αφενός της λήψης των δανείων και αφετέρου του λογισμού των τόκων που απορρέουν από αυτά και οι οποίοι εξοδοποιήθηκαν και εκπέστηκαν από τα ακαθάριστα έσοδα.

Επειδή στην Έκθεση Απόψεων του ελέγχου επί του Συμπληρωματικού Υπομνήματος αναφέρεται ότι «Άλλωστε, από την ίδια την εταιρεία, σύμφωνα με το από 27/12/2010 πρακτικό συνεδρίασης του Διοικητικού Συμβουλίου, διερευνάται ο προορισμός δανειακών ποσών αθροιστικού ύψους 2.536.432,21 € που εκταμιεύτηκαν για λογαριασμό της από τραπεζικά ιδρύματα. Το προαναφερόμενο ποσό μάλιστα μέχρι και τη στιγμή της συνεδρίασης (27/10/2010) δεν είχε καταχωρηθεί στα βιβλία της.[...] Προκύπτει δηλαδή ευθέως από το κείμενο του από 27/12/2010 Πρακτικού ότι τα δανειακά ποσά αθροιστικού ύψους 2.536.432,21 € δεν κατέληξαν στο ΤΑΜΕΙΟ της επιχείρησης ώστε να χρησιμοποιηθούν προς το συμφέρον της αλλά ο προορισμός τους είναι υπό διερεύνηση».

Επειδή και η ίδια η προσφεύγουσα δεν επικαλείται ούτε προσκομίζει κάποιο στοιχείο αναφορικά με το που πραγματικά διατέθηκαν τα ληφθέντα δάνεια.

Επειδή με βάση όλα τα ανωτέρω, δεν αποδεικνύεται ότι οι δαπάνες των τόκων έλαβαν χώρα προς το συμφέρον της επιχείρησης.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται αρχικά ότι είναι μη νόμιμη η χρησιμοποίηση εκ μέρους του ελέγχου έμμεσων τεχνικών του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 για τον προσδιορισμό αποκρυσβείσας φορολογητέας ύλης, εφόσον δε συντρέχουν οι σχετικές προϋποθέσεις που ορίζονται στην ανωτέρω διάταξη.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 1 του Ν.4172/2013 «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, ή
β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση».

Επειδή σύμφωνα με την Α. 1008/2020:

...

Άρθρο 6

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη.

Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013.

Άρθρο 7

Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.

Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία».

Επειδή με την Ε. 2015/2020 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι «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. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.
- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.
- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.)
- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου».

Επειδή στις οικείες Εκθέσεις Ελέγχου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. αναφέρεται ότι «Λόγω απώλειας των δεδομένων των φορολογικών μηχανισμών καθώς και της διαπίστωσης της μη ορθής τήρησης της απογραφής και των φορολογικών διατάξεων, πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013».

Επειδή περαιτέρω, στην Έκθεση Απόψεων του ελέγχου επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς την Υπηρεσία μας αναφέρεται ότι «η ελεγχόμενη ήταν υπόχρεη σε έκδοση φορολογικών στοιχείων

με μηχανογραφικό τρόπο μέσω Ειδικών Ασφαλών Φορολογικών Διατάξεων Σήμανσης Στοιχείων (Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.) τα οποία δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου καθώς δηλώθηκε η απώλεια αυτών με την αριθ. Πρωτ./2019 υπεύθυνη δήλωση».

Επειδή συνεπώς, με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος είχε δικαίωμα να προβεί σε προσδιορισμό αποκρυσθεύσας φορολογητέας ύλης κάνοντας χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου του άρθρου 28 του Ν.4172/2013.

Επειδή η προσφεύγουσα, με το Συμπληρωματικό Υπόμνημα που υπέβαλε στην Υπηρεσία μας, ισχυρίζεται ότι δεν τίθεται ζήτημα αποκρυσθεύσας φορολογητέας ύλης, εφόσον δεν καταλογίστηκε από τον έλεγχο καμία παράβαση περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

Επειδή ωστόσο, στην οικεία Έκθεση Ελέγχου Φ.Π.Α. (σελ. 40) αναφέρεται πως «Συνεπώς για το έτος 2015 η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν εξέδωσε $(2.318+1.122)=3.440$ ΑΛΠ σε πελάτες λιανικής κατά παράβαση των άρθρων 12, 13 ν.4308/2014 Ε.Λ.Π. και του άρθρου 13, παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. και του άρθρου 54, παρ. 1 (θ') και επιβάλλονται οι κυρώσεις της παρ. 2 (γ') του νόμου 4174/2013 ως ισχύει με ανώτερο όριο 30.000,00 €. Λόγω του ότι εξαντλήθηκε η φορολογική υποχρέωση πράξης επιβολής προστίμου διότι επιβλήθηκε ένα πρόστιμο με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο (την χρήση 2014), δεν προβαίνουμε στην έκδοση του ανωτέρω προστίμου».

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται παράλληλα ότι μη νομίμως δεν αναγνωρίστηκε η έκπτωση του Φ.Π.Α. που αναλογεί στις δαπάνες άνω των 500 € που δεν αναγνωρίστηκαν για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος, διότι δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής.

Επειδή η σχετική διάταξη του Ν. 4172/2013 (άρθρο 23, περ. (β')) αναφέρεται ρητά στη μη αναγνώριση της έκπτωσης των δαπανών άνω των 500 € που δεν εξοφλούνται με τραπεζικό μέσο πληρωμής για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος και μόνο, ήτοι αναφέρεται στην καθαρή αξία των αντίστοιχων φορολογικών παραστατικών.

Επειδή αντίστοιχη πρόβλεψη δεν υφίσταται για σκοπούς Φ.Π.Α., όπου ως προϋπόθεση για την έκπτωση του Φ.Π.Α. εισροών είναι η ύπαρξη νόμιμου τιμολογίου (άρθρο 32, παρ. 1 (β') Ν.2859/2000).

Επειδή συνεπώς, μη ορθώς δεν αναγνωρίστηκε η έκπτωση του σχετικού Φ.Π.Α. εισροών.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται μερικώς αποδεκτός.

Ως προς τον 4^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή ο έλεγχος διαπίστωσε ανακρίβεια ως προς το δηλωθέν έτος κατασκευής του κτίσματος της προσφεύγουσας και προέβη σε επανυπολογισμό της φορολογητέας αξίας.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένως ο έλεγχος συνυπολόγισε για τον προσδιορισμό του συμπληρωματικού ΕΝ.Φ.Ι.Α. την αξία των κτισμάτων και του οικοπέδου που ιδιοχρησιμοποιούνται, παραβιάζοντας τις διατάξεις του άρθρου 5, παρ. 3 του Ν.4223/2013 και ειδικότερα της περ. (γ') (όπως ίσχυε έως και 5/6/2016).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5, παρ. 3 του Ν.4223/2013, όπως ίσχυε μέχρι την τροποποίησή του με τον Ν.4389/2016 «3. Για κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, ο συμπληρωματικός ΕΝ.Φ.Ι.Α. επιβάλλεται και υπολογίζεται στη συνολική αξία των δικαιωμάτων της παραγράφου 2 του άρθρου 1 και ισούται με το πέντε τοις χιλίοις (5‰). Στην, κατά το προηγούμενο εδάφιο, συνολική αξία δεν συμπεριλαμβάνεται, για τον υπολογισμό του συμπληρωματικού ΕΝ.Φ.Ι.Α.:

α) η αξία των δικαιωμάτων σε ακίνητα των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που απαλλάσσονται και κατά το μέρος της οριζόμενης απαλλαγής σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του παρόντος,

β) η αξία των δικαιωμάτων σε ακίνητα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των περιπτώσεων δ' της παραγράφου Β.1 και η' της παραγράφου Β.2 του άρθρου 4 του παρόντος,

γ) η αξία των δικαιωμάτων σε κτίσματα της παραγράφου Α.1 του άρθρου 4 του παρόντος, καθώς και σε οικόπεδα και γήπεδα των παραγράφων Β.1 και Β.2, εφόσον αυτά ιδιοχρησιμοποιούνται για την παραγωγή ή την άσκηση κάθε είδους επιχειρηματικής δραστηριότητας, ανεξαρτήτως αντικειμένου εργασιών. Ειδικά, για τα Ν.Π.Δ.Δ. και τα Ν.Π.Ι.Δ. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, όπως ορίζονται στις περιπτώσεις β', δ', ε', στ' και ζ' του άρθρου 3 του παρόντος και τις Ανώνυμες Εταιρείες Επενδύσεων σε Ακίνητη Περιουσία (Α.Ε.Ε.Α.Π.) του ν.2778/1999, ο συμπληρωματικός ΕΝ.Φ.Ι.Α. ισούται με δύο και μισό τοις χιλίοις (2,5%) επί της συνολικής αξίας των δικαιωμάτων της παραγράφου 2 του άρθρου 1 για τα ακίνητα που δεν ιδιοχρησιμοποιούν».

Επειδή η ανωτέρω περ. (γ') καταργήθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 50 του ν.4389/2016 και ισχύει από 01-01-2016 σύμφωνα με την παράγραφο 4 του ιδίου άρθρου 50.

Επειδή όπως προκύπτει από το σύστημα Taxis της Υπηρεσίας μας και συγκεκριμένα από την εφαρμογή για τις δηλώσεις Ε9, η προσφεύγουσα κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος 2015 είχε στην κατοχή της ένα και μόνο κτίσμα μετά του οικοπέδου επί της οδού στην, ήτοι εξ ορισμού πρόκειται για ιδιοχρησιμοποίηση, εφόσον η επιχείρηση ήταν σε λειτουργία και δεν υφίσταται πληροφορία για χρησιμοποίηση λοιπών εγκαταστάσεων.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται παράλληλα ότι μη ορθώς με την υπ' αριθμόν/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α. επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας, δεδομένου ότι η δήλωση ΕΝ.Φ.Ι.Α. αποτελεί δήλωση η οποία συντίθεται μηχανογραφικά από την ΑΑΔΕ με βάση τις υποβληθείσες δηλώσεις Ε9.

Επειδή σχετική πρόβλεψη περιλαμβάνεται στην Ε. 2082/2019, η οποία ωστόσο έχει την έννοια ότι δεν επιβαρύνονται με πρόστιμο οι Πράξεις Διοικητικού Προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α. που συντίθενται μηχανογραφικά βάσει των υποβληθεισών δηλώσεων Ε9 και δε σχετίζεται με περιπτώσεις όπου κατόπιν ελέγχου εκδίδονται Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού, για τις οποίες έχουν εφαρμογή τα προβλεπόμενα στο άρθρο 58 του Κ.Φ.Δ..

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται μερικώς αποδεκτός.

Ως προς τον 5° ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή ο έλεγχος καταλόγισε τέλος χαρτοσήμου με συντελεστή 2,4% επί υπολοίπων εκ μεταφοράς του λογαριασμού ΓΛ 45.98 συνολικού ύψους 401.631,47 €, επειδή έκρινε ότι πρόκειται για μακροπρόθεσμο δανεισμό των μετόχων της προσφεύγουσας.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο καταλογισμός του ελέγχου τυγχάνει εντελώς αναιτιολόγητος, δεδομένου ότι λήφθηκαν υπόψη υπόλοιπα ατομικών λογαριασμών για οφειλές προς μετόχους μεταφερθέντα από προηγούμενες χρήσεις, χωρίς καμία απολύτως κίνηση-εγγραφή εντός του κρινόμενου φορολογικού έτους και σε κάθε περίπτωση, έχει επέλθει παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για καταλογισμό.

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου Τελών Χαρτοσήμου (σελ. 10-11) οι λογαριασμοί ΓΛ 45.98.00.000-....., 45.98.00.001-..... και 45.98.00.002-....., τους οποίους έλαβε υπόψη του ο έλεγχος για τον καταλογισμό τελών χαρτοσήμου, δεν παρουσιάζουν καμία κίνηση εντός του κρινόμενου φορολογικού έτους.

Επειδή το τέλος χαρτοσήμου είναι φόρος που επιβάλλεται επί των εγγράφων και ειδικότερα επί των εγγράφων καταρτιζόμενων συναλλαγών. Τούτο προκύπτει ρητά και από το άρθρο 1 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου (ΠΑΝΑΓΙΩΤΗ Θ. ΡΕΠΠΑ τ. ΔΙΕΥΘΥΝΤΗ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ- ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ- ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΤΕΛΩΝ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ- ΤΕΤΑΡΤΗ ΕΚΔΟΣΗ- ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ ΑΘΗΝΑ - ΚΟΜΟΤΗΝΗ 2010 σελ. 66).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ΝΔ 3717/1957, η αληθής έννοια των διατάξεων της περί τελών χαρτοσήμου νομοθεσίας, καθόσον αφορά την υπαγωγή σε τέλη χαρτοσήμου των αναφερόμενων στη νομοθεσία αυτή συμβάσεων, πράξεων κλπ., είναι ότι, ως έγγραφο, το οποίο

αποδεικνύει τη σύμβαση, πράξη κλπ., λογίζεται και κάθε σχετική εγγραφή στα βιβλία των επιτηδευματιών, η οποία και υποβάλλεται στο οικείο, για την αποδεικνυόμενη δικαιοπραξία, τέλος χαρτοσήμου (ΠΑΝΑΓΙΩΤΗ Θ. ΡΕΠΠΑ Τ. ΔΙΕΥΘΥΝΤΗ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ- ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ- ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΤΕΛΩΝ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ- ΤΕΤΑΡΤΗ ΕΚΔΟΣΗ- ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ ΑΘΗΝΑ - ΚΟΜΟΤΗΝΗ 2010 σελ. 118).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, εντός του κρινόμενου φορολογικού έτους δεν υφίστανται εγγραφές στους επίμαχους λογαριασμούς, ήτοι δεν υφίσταται δικαιοπραξία που να λαμβάνει χώρα εντός του κρινόμενου φορολογικού έτους, ώστε να υπαχθεί σε τέλος χαρτοσήμου.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται **αποδεκτός**.

Ως προς τον 7^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή αναφορικά με την υπ' αριθμόν 1149/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ελευθέρων Επαγγελματιών, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου τυγχάνει αναιτιολόγητη, δεδομένου ότι στην οικεία Έκθεση Ελέγχου δε διευκρινίζεται σε πόσα και ποια πρόσωπα καταβλήθηκαν σχετικές αμοιβές, ώστε να υφίσταται ανάλογη υποχρέωση για παρακράτηση φόρου και απόδοση αυτού στο Δημόσιο.

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 17 «Αιτιολογία» του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999):

«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. 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή».

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013): «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 ορίζει το άρθρο 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013): «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε 8 περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή ο υποχρεωτικός τύπος της διαδικασίας του ελέγχου διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 21 του Π.Δ. 16/1989 (έκθεση ελέγχου), στην παρ. 1 δ' του οποίου ρητά αναφέρει ότι οι «εκθέσεις πρέπει να διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια, πληρότητα. Να διατυπώνονται με σαφήνεια συντομία, σοβαρό ύφος, στη δημοτική γλώσσα, το μονοτονικό σύστημα και να είναι, καθαρογραμμένες. Στην παράγραφο 2 ζ' του ίδιου άρθρου αναφέρεται ότι στο περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνονται οι διαφορές που διαπιστώθηκαν με αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου Παρακρατούμενων Φόρων (σελ. 10-11), αυτή περιλαμβάνει μόνο άθροισμα καταβληθεισών αμοιβών σε ελεύθερους επαγγελματίες, που κατά τον

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται μερικώς αποδεκτός.

A)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015

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

Ανάλυση	Ποσά (€)
Διαφορά φορολογητέων κερδών	197.537,66
Φόρος (77.142,82 € * 29%)	22.371,42
Πρόστιμο άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	11.185,71
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	33.557,13

B)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015

Οριστικές διαφορές με βάση την παρούσα απόφαση:

Ανάλυση	Ποσά (€)
Εκροές που αντιστοιχούν στην αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη	13.857,93
Εισροές που αφορούν στις δαπάνες >500 € για τις οποίες δεν αποδεικνύεται η εξόφληση με τραπεζικό μέσο	0,00
Σύνολο	13.857,93

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

Ανάλυση	Δήλωση	Έλεγχος	ΔΕΔ	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	380.146,54	394.004,47	394.004,47	13.857,93
Αξία φορολογητέων εισροών	142.341,98	139.158,56	142.341,98	0,00
Φόρος εκροών	37.148,04	39.254,08	39.254,08	2.106,04
Υπόλοιπο φόρου εισροών	37.148,04	36.415,86	37.148,04	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο				0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο		3.199,95	2.106,04	2.106,04
Πρόστιμο άρθ. 58/58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας		1.527,60	1.053,02	1.053,02
Συνολικό ποσό για καταβολή	0,00	4.727,55	3.159,06	3.159,06
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά	361,73	361,73	361,73	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		4.727,55	3.159,06	

Γ)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Υ. φορολογικού έτους 2015

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

Ανάλυση	Ποσά (€)
Ακαθάριστες αμοιβές	22.496,05
Φόρος	662,78
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	39,52
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	702,30

Δ)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ελευθέρων Επαγγελματιών φορολογικού έτους 2015

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

0,00 €

Ε)/2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015

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

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 500,00 €

ΣΤ)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2015

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

0,00 €

Ζ)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α. φορολογικού έτους 2015

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

Ανάλυση	Δήλωση	Έλεγχος	ΔΕΔ	Διαφορά
Συνολική αξία ακίνητης περιουσίας	2.176.426,06	4.793.162,85	4.793.162,85	2.616.736,79
Κύριος φόρος	1.335,09	2.336,41	2.336,41	1.001,32
Συμπληρωματικός φόρος	11.970,34	23.965,81	11.970,34	0,00
Πρόστιμο άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας		3.249,20	100,13	100,13
Συνολικό ποσό για καταβολή	13.305,43	29.551,42	14.406,88	1.101,45
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		16.245,99	1.101,45	

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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