



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 05/05/2022

Αριθμός απόφασης: 1595

**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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

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 της Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την με ημερομηνία κατάθεσης **14/01/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία ..... Α.Ε. με Α.Φ.Μ. ...., με έδρα .....  
....., κατά των υπ' αριθμόν:

- ...../2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ,
- ...../2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ,
- ...../2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ,
- ...../2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 14/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία ..... Α.Ε. με Α.Φ.Μ. ...., η οποία υποβλήθηκε **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. ΧΑΝΙΩΝ, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 282.310,17 € πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 141.155,09 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **423.465,26 €**.

Με την υπ' αριθμ. ....../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού 30.036,30 € πλέον προστίμου άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 13.085,41 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **43.121,71 €** και παράλληλα, μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου εισροών προς έκπτωση κατά το ποσό των 183.716,95 €.

Με την υπ' αριθμ. ....../2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **7.100,00 €** επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις ακόλουθες παραβάσεις:

1. Δεν υπέβαλε φορολογική δήλωση Ειδικού Φόρου Ακινήτων (ΕΦΑ) από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, για την οποία παράβαση επιβάλλεται πρόστιμο 100,00 €.
2. Δεν εξέδωσε επτά (7) παραστατικά εσόδων (ΤΠΥ) αξίας εκάστου 25.000,00 € προς την εταιρεία “..... ΙΚΕ” με Α.Φ.Μ. ...., για την οποία παράβαση αναλογεί πρόστιμο 7.000,00 €.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται στις από 16/12/2021 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος, Φ.Π.Α., Ε.Λ.Π. και Φορολογίας Ακινήτων της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ. Σύμφωνα με τις εν λόγω εκθέσεις, ο έλεγχος προέβη στους κάτωθι καταλογισμούς για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος:

| Λογ. ΓΛ  | Περιγραφή λογαριασμού                                   | Ποσό (€)            |
|----------|---------------------------------------------------------|---------------------|
|          | Αποκρυσβείσα φορολογητέα ύλη από μη έκδοση παραστατικών | 175.000,00          |
| 62.07.01 | Επισκευές-συντηρήσεις κτιρίων-εγκατ. με 23%             | 289.503,59          |
| 62.05.04 | Ασφάλιστρα αστικής ευθύνης ξενοδοχείου                  | 2.187,50            |
| 62.05.05 | Ασφάλιστρα περιουσίας                                   | 328,74              |
| 65.06.07 | Τόκοι και έξοδα λογαριασμών .....                       | 147.889,07          |
|          | Ζημιά παρελθουσών χρήσεων που δεν αναγνωρίζεται         | 3.187.281,87        |
|          | <b>Σύνολο</b>                                           | <b>3.802.190,77</b> |

Από το ανωτέρω ποσό των 289.503,59 € του λογ. ΓΛ 62.07.01, επιμέρους ποσό 258.880,00 € αφορά στην συνολική καθαρή αξία έξι (6) εικονικών φορολογικών στοιχείων που έλαβε η προσφεύγουσα από την εταιρεία «..... ΕΠΕ» με Α.Φ.Μ. ....

Όσον αφορά στον Φ.Π.Α., ο έλεγχος:

- καταλόγισε στην προσφεύγουσα τον Φ.Π.Α. εκροών που αναλογεί στην ανωτέρω αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη λόγω της μη έκδοσης επτά (7) παραστατικών εσόδων (ΤΠΥ) συνολικής καθαρής αξίας 175.000,00 € προς την εταιρεία “..... MON/ΠΗ ΙΚΕ” με Α.Φ.Μ. ....,
- δεν αναγνώρισε την έκπτωση του Φ.Π.Α. εισροών που αναλογεί στα ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 258.880,00 € από την εταιρεία «..... ΕΠΕ» με Α.Φ.Μ. .... και
- δεν αναγνώρισε πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 200.996,61 € αλλά μόνο επιμέρους ποσό 81.367,73 €. Το πιστωτικό υπόλοιπο των 200.996,61 € αφορά σε πιστωτικό υπόλοιπο της εταιρείας “..... MON/ΠΗ ΙΚΕ” με Α.Φ.Μ. ...., η οποία απορροφήθηκε από την προσφεύγουσα στις 31/07/2015. Στην εν λόγω εταιρεία έχει ήδη διενεργηθεί έλεγχος επίσης από τη Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, ο οποίος και περιόρισε το υπόλοιπο στο ποσό των 81.367,73 €.

Με την υπ' αριθμ. .... /2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας τέλος χαρτοσήμου πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ ποσού 89.697,82 € πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω μη υποβολής ποσού 44.848,91 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **134.546,73 €**.

Η ως άνω πράξη εδράζεται στην από 16/12/2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Κ.Ν.Τ.Χ. & Φ.Σ.Κ. της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ. Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση, ο έλεγχος έκρινε ότι οι λογαριασμοί:

- 35.02.00-..... Δ/ΝΩΝ ΣΥΜΒΟΥΛΟΣ,
- 33.98.01-.....
- 33.98.03-..... ΙΚΕ

λειτουργούν ως δοσοληπτικοί, με αποτέλεσμα να επιβάλει τέλος χαρτοσήμου επί του συνολικού υπολοίπου αυτών (3.737.408,89 €) με συντελεστή 2,4%.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

**1<sup>ος</sup> λόγος:** Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου περί εικονικότητας των τιμολογίων της εταιρείας «..... MON/ΠΗ ΕΠΕ» με Α.Φ.Μ. .... και σε κάθε περίπτωση οι δαπάνες για την ίδια ήταν πραγματικές και συνεπώς εκπεστέες.

**2<sup>ος</sup> λόγος:** Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου περί αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, δεδομένου ότι δε στοιχειοθετείται η υποχρέωση για έκδοση στοιχείων.

**3<sup>ος</sup> λόγος:** Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου ως προς τις λογιστικές διαφορές του λογαριασμού 62.05, εφόσον πρόκειται για διαρκείς υπηρεσίες που ολοκληρώθηκαν εντός του κρινόμενου έτους.

**4<sup>ος</sup> λόγος:** Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου ως προς τις λογιστικές διαφορές του λογαριασμού 62.07.01 (πλην αυτών που αφορούν τα εικονικά φορολογικά στοιχεία), εφόσον δεν αναφέρει σε ποιούς λογαριασμούς έπρεπε να παγιοποιηθούν αντί να εξοδοποιηθούν.

**5<sup>ος</sup> λόγος:** Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου ως προς τις λογιστικές διαφορές του λογαριασμού 65.06, εφόσον δεν αιτιολογείται για ποιο λόγο οι σχετικές δαπάνες δεν αναγνωρίζονται.

**6<sup>ος</sup> λόγος:** Εσφαλμένη μη αναγνώριση της ζημίας που μεταφέρεται από το προηγούμενο φορολογικό έτος, δεδομένου ότι τα αποτελέσματα του προηγούμενου φορολογικού ελέγχου έχουν αμφισβητηθεί από την ίδια και εκκρεμεί δικαστική απόφαση.

**7<sup>ος</sup> λόγος:** Ως προς τον Φ.Π.Α. α) μη νομίμως περιορίστηκε το πιστωτικό υπόλοιπο της απορροφηθείσας εταιρείας “..... & .....” στο ποσό των 81.367,73 €, β) μη νομίμως δεν αναγνωρίστηκε η έκπτωση του Φ.Π.Α. εισροών των τιμολογίων της εταιρείας “..... ΕΠΕ» με Α.Φ.Μ. .... και γ) μη νομίμως καταλογίστηκε Φ.Π.Α. εκροών που αναλογεί στην κριθείσα από τον έλεγχο αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη.

**8<sup>ος</sup> λόγος:** Ως προς το πρόστιμο λόγω μη έκδοσης παραστατικών, α) ουδέποτε αποδείχτηκε η απόκρυψη ανάλογων εισοδημάτων, β) ουδέποτε αποδείχτηκε ότι επελέγη η υπαγωγή των μισθώματων αυτών σε ΦΠΑ, γ) η περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 έχει ήδη καταργηθεί και δ) η ίδια ΔΟΥ που διενήργησε φορολογικό έλεγχο στην εταιρεία “..... & ..... ΕΠΕ” ουδέποτε καταλόγισε αντίστοιχη παρατυπία μη ζήτησης και λήψης τιμολογίων για τα μισθώματα.

**9<sup>ος</sup> λόγος:** Ως προς το επιβληθέν τέλος χαρτοσήμου, α) οι λογαριασμοί ΓΛ 35.02.00, 33.98.01 και 33.98.03 δεν αφορούν δάνεια που υπάγονται σε τέλος χαρτοσήμου, β) εσφαλμένως το τέλος χαρτοσήμου υπολογίστηκε επί του ποσού του υπολοίπου των λογαριασμών αντί των αθροιστικών εγγραφών, γ) το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή παραγράφηκε στις 31/12/2020.

Επισημαίνεται ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε στην Υπηρεσία μας το υπ' αριθμόν ΔΕΔ ..... ΕΙ 2022 ΕΜΠ/04-04-2022 Συμπληρωματικό Υπόμνημα με το οποίο προσκόμισε:

- την υπ' αριθμόν ...../24-11-2014 άδεια μικρής κλίμακας εργασιών του άρθρου 4, παρ. 3 του Ν. 4067/2012 (σχετ. 1)
- το από 17/12/2015 εργολαβικό συμφωνητικό με την εταιρεία ..... ΕΠΕ (σχετ. 2)
- αποδεικτικό παρουσίας στο διαδίκτυο της εκπροσώπου της ανωτέρω εταιρείας κ. .... του ..... (σχετ. 3)
- γραμμάτια πληρωτέα σε διαταγή της ανωτέρω εταιρείας (σχετ. 4)
- αντίγραφο της υπ' αριθμόν ...../2020 έκθεσης ελέγχου της εταιρείας ..... ΜΟΝ. ΙΚΕ (σχετ. 5)

ενώ παράλληλα παρέθεσε και πρόσθετους ισχυρισμούς για την αποδοχή της ενδικοφανούς προσφυγής της, οι οποίοι ήταν οι εξής:

- 1) Οι Εκθέσεις Ελέγχου που συνετάγησαν από τη Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ σε όλα τα φορολογικά αντικείμενα, οι οποίες αποτελούν την αιτιολογία των εκδοθεισών οριστικών πράξεων και στηρίζουν τη νομιμότητα ή μη των πράξεων αυτών, δεν υπογράφονται από το σύνολο των υπαλλήλων της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, εις τους οποίους ανατέθηκε ο φορολογικός έλεγχος με την υπ' αριθμ. ..../1/8431/11-3-2021 εντολή ελέγχου.
- 2) Η Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ κατά τη διενέργεια του ελέγχου παραβίασε τις διατάξεις του άρθρου 25, παρ. 4 σε συνδυασμό με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 25, παρ. 3 του Ν. 4174/2013.

Η Υπηρεσία μας εξέδωσε την υπ' αριθμόν 28/05-04-2022 Πράξη Αναπομπής, την οποία απέστειλε με το υπ' αριθμόν ΔΕΔ ..... ΕΞ 2022/05-04-2022 έγγραφό της στη Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, προκειμένου η τελευταία να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις (ή έρευνες) αναφορικά με τα ως άνω νέα στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα, αλλά και να εκφράσει άποψη ειδικά επί των πρόσθετων ισχυρισμών που εισήχθησαν.

Η Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, σε συνέχεια των ανωτέρω, απέστειλε στην Υπηρεσία μας το από 12-04-2022 Πόρισμα Ελέγχου κατόπιν Αναπομπής υπόθεσης για συμπληρωματικό έλεγχο μέσω του υπ' αριθμόν ...../13-04-2022 εγγράφου της (ΔΕΔ ..... ΕΙ 2022 ΕΜΠ/19-04-2022), από όπου προκύπτει ότι, αφού έλαβε υπόψη τα νέα στοιχεία που προσκομίστηκαν με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, εμμένει στην άποψή της περί της ορθότητας των αρχικών καταλογισμών του ελέγχου.

Ως προς τον 1<sup>ο</sup> ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 5, παρ. 5 του Ν. 4308/2014 «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».

**Επειδή** στην παρ. 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/1997 ορίζεται:

«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό νομικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα, όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού να έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και Φορολογίας Εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό».

**Επειδή** όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

**Επειδή** σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου

αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεως της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

**Επειδή** βάσει ελέγχου που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, κρίθηκε ότι η προμηθεύτρια επιχείρηση του προσφεύγοντος, «..... ΕΠΕ» με Α.Φ.Μ. ...., αν και πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, **δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές** όπως αυτές περιγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια και τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά.

**Επειδή** βάσει των ανωτέρω, η προσφεύγουσα (ως η λήπτρια των φορολογικών στοιχείων) βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές όντως πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτής και της φερομένης ως εκδότριας, έτσι όπως περιγράφονται στα τιμολόγια.

**Επειδή** σε αντίθεση με όσα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ δεν περιορίστηκε στα ευρήματα του ελέγχου της προμηθεύτριας επιχείρησης από τη Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, αλλά διενήργησε έλεγχο και στην ίδια, όπως προκύπτει από το γεγονός ότι:

- κατασχέθηκαν τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία και συντάχθηκε η υπ' αριθμόν ..../10-09-2020 έκθεση κατάσχεσης,
- ερευνήθηκε κατά πόσο οι επίμαχες εργασίες πραγματοποιήθηκαν (έστω και από διαφορετικό προμηθευτή) και για αυτόν τον λόγο εστάλη στην προσφεύγουσα η υπ' αριθμόν ...../06-10-2021 πρόσκληση προσκόμισης στοιχείων και παροχής διευκρινίσεων.

**Επειδή** η προσφεύγουσα, η οποία κλήθηκε να αποδείξει ότι οι υπηρεσίες που φέρεται να έλαβε από την ανωτέρω προμηθεύτρια επιχείρηση όντως παρασχέθηκαν, δεν προσκόμισε ούτε πιστοποίηση εργασιών ούτε επιμέτρηση εργασιών δεόντως υπογεγραμμένα από πολιτικό μηχανικό ούτε προσδιόρισε σε ποιο ακριβώς κτίριο έγιναν οι φερόμενες εργασίες. Παράλληλα, με το υπ' αριθμόν 40225/13-10-2021 υπόμνημα που κατέθεσε, δεν απάντησε σε όλες τις ερωτήσεις του ελέγχου και έδωσε γενικόλογες και αόριστες απαντήσεις.

**Επειδή** οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις σελ. 58-67 της από 16/12/2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου, επί της οποίας εδράζεται η υπό κρίση προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

**Επειδή** η προσφεύγουσα υπέβαλε στην Υπηρεσία μας το υπ' αριθμόν ΔΕΔ ..... ΕΙ 2022 ΕΜΠ/04-04-2022 Συμπληρωματικό Υπόμνημα με το οποίο προσκόμισε:

- την υπ' αριθμόν ...../24-11-2014 άδεια μικρής κλίμακας εργασιών του άρθρου 4, παρ. 3 του Ν. 4067/2012 (σχετ. 1)
- το από 17/12/2015 εργολαβικό συμφωνητικό με την εταιρεία ..... ΜΟΝ. ΕΠΕ (σχετ. 2)
- αποδεικτικό παρουσίας στο διαδίκτυο της εκπροσώπου της ανωτέρω εταιρείας κ. .... του ..... (σχετ. 3)
- γραμμάτια πληρωτέα σε διαταγή της ανωτέρω εταιρείας (σχετ. 4)

**Επειδή** αναφορικά με την υπ' αριθμόν ...../24-11-2014 άδεια μικρής κλίμακας εργασιών του άρθρου 4, παρ. 3 του Ν. 4067/2012, αναφέρεται σχετικά ότι, όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, οι «φερόμενες» ως εκτελεσθείσες εργασίες αφορούν επισκευή κολώνων

συνολικού μήκους πέντε (5) χιλιομέτρων, πράγμα που απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας, δεδομένου ότι για τις εργασίες αυτές απαιτείται κανονική οικοδομική άδεια και επιπλέον απαιτείται πιστοποίηση εργασιών και επιμέτρηση εργασιών από διπλωματούχο πολιτικό μηχανικό ή διπλωματούχο αρχιτέκτονα μηχανικό, στοιχεία που, αν και ζητήθηκαν από το έλεγχο, ουδέποτε προσκομίστηκαν.

**Επειδή** αναφορικά με το από 17/12/2015 εργολαβικό συμφωνητικό με την εταιρεία .....  
..... ΕΠΕ, αυτό δεν αποτελεί αποδεικτικό στοιχείο για την πραγματοποίηση των επίμαχων εργασιών.

**Επειδή** αναφορικά με το αποδεικτικό παρουσίας στο διαδίκτυο της εκπροσώπου της ανωτέρω εταιρείας Κ. .... του ....., επισημαίνεται ότι όσα αναγράφονται στο προφίλ της στο μέσο επαγγελματικής κοινωνικής δικτύωσης ..... δεν έχουν αποδεικτική ισχύ. Παράλληλα, το εν λόγω πρόσωπο αναγράφει ότι τυγχάνει ....., ωστόσο όπως είναι γνωστό, οι εργασίες επισκευής τοιμεντένιων κολώνων εμπίπτουν στην αρμοδιότητα πολιτικού μηχανικού ή αρχιτέκτονα μηχανικού.

**Επειδή** αναφορικά με την εξόφληση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων με γραμμάτια πληρωτέα, αυτά είχαν ήδη ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο (σελ. 65-66 Έκθεσης Ελέγχου), ο οποίος διαπίστωσε ότι την αρχική έκδοση των γραμματίων φέρεται να ακολούθησε εξόφληση με μετρητά.

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται επίσης ότι οι επίμαχες δαπάνες είναι εκπεστές, δεδομένου ότι η ίδια ήταν καλόπιστη λήπτρια.

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση περίοδο:

«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** σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/2015 «Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών. Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ.1071/31.3.2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του».

**Επειδή** με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις, εφόσον δεν αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα όντως έλαβε στις περιγραφόμενες στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία υπηρεσίες, δε στοιχειοθετείται ότι τύγχανε καλόπιστη λήπτρια.

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

Ως προς τους 2<sup>ο</sup> και 8<sup>ο</sup> ως άνω ισχυρισμούς της ενδικοφανούς προσφυγής

**Επειδή** όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, από το πληροφοριακό σύστημα Taxis προέκυψε η ηλεκτρονική καταχώρηση του υπ' αριθμόν ...../16-01-2014 συμφωνητικού μίσθωσης με την εταιρεία "..... IKE" με Α.Φ.Μ.

....., καθώς και των υπ' αριθμόν ...../10-07-2014 και ...../28-08-2014

τροποποιήσεων αυτού, με βάση τα οποία η προσφεύγουσα μίσθωνε στην εν λόγω εταιρεία τα αναλυτικώς σε αυτά περιγραφόμενα ακίνητα για χρονικό διάστημα από 30/07/2014 έως

31/12/2030 έναντι μηνιαίου μισθώματος 25.000,00 €. Η προσφεύγουσα στη συνέχεια απορρόφησε

την εν λόγω εταιρεία με ημερομηνία 31/07/2015. Από την αντιπαραβολή των ανωτέρω συμφωνητικών με τα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν αναγνώρισε έσοδο από εκμίσθωση ακινήτων για το διάστημα από 01/01/2015 έως και 31/07/2015 και κατ' επέκταση δεν εξέδωσε προς την αντισυμβαλλόμενη εταιρεία τουλάχιστον επτά (7) φορολογικά στοιχεία αξίας εκάστου 25.000,00 € πλέον Φ.Π.Α..

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεδομένης της συμφωνίας για την εξαγορά και απορρόφηση της αντισυμβαλλόμενης εταιρείας ήδη από τις αρχές του 2015, η ίδια δεν είχε λόγο να εκμισθώσει τα ακίνητα και δεν καταβλήθηκαν μισθώματα και συνεπώς, δεν υφίσταται απόκρυψη εισοδήματος και μη έκδοση φορολογικών στοιχείων.

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 5 του Ν. 4308/2014:

«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. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

...».

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 25, παρ. 2 του Ν. 4308/2014 «Τα έσοδα αναγνωρίζονται εντός της περιόδου στην οποία καθίστανται δουλευμένα».

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 8, παρ. 1 του Ν. 4308/2014 «Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας».

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση, μέχρι και την 31/07/2015 υπήρχε εν ισχύ συμφωνητικό μίσθωσης μεταξύ της προσφεύγουσας και της ξεχωριστής οντότητας με την επωνυμία «..... ΙΚΕ» με Α.Φ.Μ. ...., το οποίο δεν είχε καταγγεληθεί και το οποίο όριζε μηνιαίο μίσθωμα 25.000,00 € πλέον Φ.Π.Α..

**Επειδή** η ύπαρξη του ανωτέρω συμφωνητικού με μισθώματα υπαγόμενα σε Φ.Π.Α. επιβεβαιώνεται και από την σχετική υπ' αριθμόν ...../22-12-2020 Έκθεση Ελέγχου Φ.Π.Α. της προηγούμενης φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014.

**Επειδή** συνεπώς, η προσφεύγουσα για το διάστημα 01/01/2015-31/07/2015 είχε δεδουλευμένα έσοδα από εκμίσθωση ακινήτων συνολικού ύψους 175.000,00 € (= 7 \* 25.000,00 €), τα οποία δεν αναγνώρισε στα βιβλία της, δεν εξέδωσε τα προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία και δε φορολογήθηκε για αυτά.

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται περαιτέρω ότι:

- από τον έλεγχο που διενήργησε η ίδια υπηρεσία (Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ) στην αντισυμβαλλόμενη εταιρεία, δεν προέκυψε αντίστοιχη απόκρυψη δαπανών ύψους 175.000,00 €, οπότε δεν είναι ορθό να καταλογιστεί στην ίδια αποκρυβέν εισόδημα
- ουδέποτε αποδείχτηκε ότι επελέγη η υπαγωγή των μισθωμάτων αυτών σε ΦΠΑ και



- η περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 έχει ήδη καταργηθεί.

**Επειδή** σε κάθε περίπτωση, η μη αναγνώριση δαπάνης λόγω μη καταχώρησης αυτής στα βιβλία της αντισυμβαλλόμενης εταιρείας, δε θίγει τον καταλογισμό του αντίστοιχου εσόδου στην προσφεύγουσα. **Επειδή** όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου, η υπαγωγή των μισθώσεων σε Φ.Π.Α. προβλεπόταν ρητά στα σώματα των σχετικών συμφωνητικών.

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 54, παρ. 1 του Ν. 4174/2013, όπως ίσχυε μέχρι και την 16/10/2015, οριζόταν ότι «Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

...

θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία».

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 54, παρ. 2 του Ν. 4174/2013, όπως ίσχυε μέχρι και την 16/10/2015, οριζόταν ότι «Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

...

δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και θ' της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα.

...».

**Επειδή** με τον Ν. 4337/2015 επήλθαν σημαντικές αλλαγές στον Ν. 4174/2013 και συγκεκριμένα, σύμφωνα με το άρθρο 3, παρ. 3 (β') του Ν. 4337/2015, **καταργήθηκε η περίπτωση θ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013.**

**Επειδή** με το άρθρο 7 του Ν. 4337/2015 εισήχθησαν και **μεταβατικές διατάξεις** για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και ειδικότερα στο άρθρο 7, παρ. 3 ορίζεται ότι:

«Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και **κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων**, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

...

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε **αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ**, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

...».

**Επειδή** με την ΠΟΛ 1252/2015 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι «τα πρόστιμα της περίπτωσης θ' επιβάλλονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως και 16.10.2015, ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσής τους».

**Επειδή** συνεπώς, ορθώς επιβλήθηκε από τον έλεγχο πρόστιμο ανά μη εκδοθέν στοιχείο.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας **απορρίπτονται** ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 3<sup>ο</sup> ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

**Επειδή** όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, στον λογαριασμό ΓΛ 62.05 καταχωρήθηκαν δαπάνες ασφαλίσεων, οι οποίες κατά ένα μέρος τους αφορούν στην προηγούμενη χρήση 2014, με αποτέλεσμα να καταλογιστεί εκ μέρους του ελέγχου λογιστική διαφορά συνολικού ύψους **2.516,24 €**.

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου είναι εσφαλμένη, εφόσον πρόκειται για διαρκείς υπηρεσίες που ολοκληρώθηκαν εντός του κρινόμενου έτους.

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση περίοδο:

«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** σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/2015 «Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν».

**Επειδή** στη συνέχεια, με την ΠΟΛ 1094/2016 διευκρινίστηκε ότι «σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας, η οποία ολοκληρώνεται το επόμενο φορολογικό έτος, ανεξάρτητα αν το σχετικό δικαιολογητικό εκδίδεται πριν ή μετά την προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού, η σχετική δαπάνη εκπίπτει στο φορολογικό έτος εντός του οποίου ολοκληρώνεται η παροχή και υπάρχει υποχρέωση έκδοσης του σχετικού δικαιολογητικού».

**Επειδή** εν προκειμένω, τα σχετικά παραστατικά καταχωρήθηκαν στα βιβλία της προσφεύγουσας με ημερομηνία 05/01/2015 και αφορούν υπηρεσίες ασφαλιστικής κάλυψης που ολοκληρώθηκαν εντός του κρινόμενου φορολογικού έτους 2015.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τον 4<sup>ο</sup> ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

**Επειδή** όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε από τον λογ. ΓΛ. 62.07.01:

- δαπάνες συνολικού ύψους 16.853,07 € με αντισυμβαλλόμενο την εταιρεία ..... ΑΕΒΕ, διότι με βάση τις περιγραφές των εργασιών στα τιμολόγια και τις ποσότητες των υλικών, έκρινε ότι πρόκειται για νέες κατασκευές και όχι για συντηρήσεις υφισταμένων, με αποτέλεσμα το εν λόγω ποσό να έπρεπε να αναγνωριστεί ως πάγιο υποκείμενο σε ετήσιες αποσβέσεις
- δαπάνες συνολικού ύψους 9.460,07 € με αντισυμβαλλόμενο την επιχείρηση ..... , διότι με τα σχετικά παραστατικά περιέχουν ελλιπή περιγραφή των παρασχεθεισών υπηρεσιών, με αποτέλεσμα να μην προκύπτει εάν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης.

**Επειδή** σύμφωνα με το Παράρτημα Α του Ν. 4308/2014 «Πάγια περιουσιακά στοιχεία (πάγια στοιχεία ενεργητικού) (Fixed assets) είναι τα περιουσιακά στοιχεία που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν κατά τρόπο διαρκή για τους σκοπούς της οντότητας και αναμένεται να προσφέρουν οφέλη πέραν της μιας ετήσιας περιόδου».

**Επειδή** σύμφωνα με τη Λογιστική Οδηγία της ΕΛΤΕ (παρ. 18.1.7) «Οι δαπάνες συντήρησης και επισκευής μπορεί να αντιμετωπίζονται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο με βάση τα πραγματικά περιστατικά λαμβάνοντας υπόψη τους σχετικούς εννοιολογικούς ορισμούς. Ιδιαίτερα λαμβάνεται υπόψη το χρονικό διάστημα για το οποίο η τεχνική παρέμβαση έχει επιπτώσεις στη λειτουργία του παγίου (ωφέλιμη οικονομική ζωή), η σημαντικότητα του ποσού και η ανακτησιμότητα της δαπάνης. Όταν δεν πληρούνται οι σχετικές εννοιολογικές προϋποθέσεις, η σχετική δαπάνη αντιμετωπίζεται ως έξοδο».

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου είναι εσφαλμένη, εφόσον δεν αναφέρει σε ποιούς λογαριασμούς έπρεπε να παγιοποιηθούν αντί να εξοδοποιηθούν.

**Επειδή** από το όλο σκεπτικό της έκθεσης ελέγχου (σελ. 25-26) συνάγεται ότι πρόκειται για πάγια στοιχεία κτιριακών εγκαταστάσεων, όπως άλλωστε και η ίδια η προσφεύγουσα αναγνωρίζει, αναφερόμενη στον λογαριασμό ΓΛ. 62.07.01- Επισκευές-συντηρήσεις κτιρίων-εγκατ. με 23%.

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

#### Ως προς τον 5° ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

**Επειδή** όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, στον λογαριασμό ΓΛ 65.06 καταχωρήθηκαν δαπάνες τόκων ύψους **147.889,07 €**, οι οποίες αφορούν στην προηγούμενη χρήση 2014, με αποτέλεσμα να καταλογιστεί εκ μέρους του ελέγχου ισόποση λογιστική διαφορά.

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου είναι εσφαλμένη, εφόσον δεν αιτιολογείται για ποιο λόγο οι σχετικές δαπάνες δεν αναγνωρίζονται. Συγκεκριμένα αναφέρει ότι «η Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, αφού μη νομίμως διέσπασε το ενιαίο του φορολογικού ελέγχου, τον οποίο διενήργησε ανεξηγήτως σε «δόσεις» δεν αναφέρει στον έλεγχο της αυτόν, τι ακριβώς διαπίστωσε στον έλεγχο που διενήργησε στην προηγούμενη διαχ/κή περίοδο σχετικά με το ζήτημα αυτό».

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση περίοδο:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

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

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

**Επειδή** σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/2015 «Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους **το οποίο αφορούν**, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν».

**Επειδή** εν προκειμένω, από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει σαφώς ότι αιτία μη αναγνώρισης της δαπάνης είναι η μη τήρηση της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων.

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

#### Ως προς τον 6° ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

**Επειδή** ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τη μεταφορά της φορολογικής ζημιάς της προηγούμενης χρήσης ύψους 3.187.281,87 € στο κρινόμενο φορολογικό έτος, δεδομένου ότι η προηγούμενη χρήση 2014 είχε επίσης ελεγχθεί και το αποτέλεσμα του ελέγχου ήταν η αντιστροφή της ζημιάς σε φορολογητέα κέρδη. Η προσφεύγουσα είχε προσφύγει κατά της σχετικής καταλογιστικής πράξης ενώπιον της Υπηρεσίας μας, η οποία δεν εξέδωσε σχετική απόφαση και στη συνέχεια κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής της, προσέφυγε ενώπιον της διοικητικής δικαιοσύνης, με την τελευταία να μην έχει εκδώσει ακόμη σχετική απόφαση.

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η φορολογική ζημιά προηγούμενης χρήσης θα πρέπει να αναγνωριστεί, δεδομένου ότι επί του θέματος εκκρεμεί απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου.

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 42, παρ. 4 του Ν. 4174/2013 «Η αξίωση για επιστροφή φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεώστητα παραγράφεται κατά το χρόνο που παραγράφεται το δικαίωμα της

Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 36 του Κώδικα αναφορικά με την αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση από την οποία πηγάζει η αξίωση προς επιστροφή....».

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 36 του Ν. 4174/2013:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

...

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

...».

**Επειδή** με βάση τα ανωτέρω, σε περίπτωση αποδοχής του παρόντος ισχυρισμού της προσφεύγουσας, τότε σε περίπτωση που εκδοθεί η απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου επί της προσφυγής της για το προηγούμενο φορολογικό έτος 2014 και με αυτήν απορρίπτονται οι ισχυρισμοί της, τότε η φορολογική αρχή δε θα έχει δικαίωμα για επανακαταλογισμό του επίμαχου ποσού στην κρινόμενο φορολογικό έτος 2015, δεδομένου ότι έχει ήδη παρέλθει η πενταετής περίοδος παραγραφής, χωρίς να συντρέχει καμία αιτία για παράταση αυτής.

**Επειδή** αντιθέτως, σε περίπτωση απόρριψης του παρόντος ισχυρισμού της προσφεύγουσας, τότε σε περίπτωση που εκδοθεί η απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου επί της προσφυγής της για το προηγούμενο φορολογικό έτος 2014 και με αυτήν γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί της, τότε η προσφεύγουσα θα έχει δικαίωμα να υποβάλει αίτηση για έντοκη επιστροφή του χρεωστικού ποσού που προκύπτει με την προσβαλλόμενη πράξη εντός ενός (1) έτους από την ημερομηνία της έκδοσης της αμετάκλητης δικαστικής απόφασης.

**Επειδή** στα πλαίσια της αρχής της βεβαιότητας του φόρου και για λόγους δημοσίου συμφέροντος, ορθώς ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τη μεταφερόμενη φορολογική ζημιά του έτους 2014.

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

Ως προς τον 7<sup>ο</sup> ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι α) μη νομίμως περιορίστηκε το πιστωτικό υπόλοιπο της απορροφηθείσας εταιρείας “..... IKE” στο ποσό των 81.367,73 €, β) μη νομίμως δεν αναγνωρίστηκε η έκπτωση του Φ.Π.Α. εισροών των τιμολογίων της εταιρείας «..... ΕΠΕ» με Α.Φ.Μ. .... και γ) μη νομίμως καταλογίστηκε Φ.Π.Α. εκροών που αναλογεί στην κριθείσα από τον έλεγχο αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη.

**Επειδή** αναφορικά με το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. της απορροφηθείσας εταιρείας, η υπόθεση του σχετικού φορολογικού ελέγχου της τελευταίας από τη Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ βρίσκεται ήδη ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Χανίων και εκκρεμεί η έκδοση απόφασης.

**Επειδή** στα πλαίσια της αρχής της βεβαιότητας του φόρου και για λόγους δημοσίου συμφέροντος, ορθώς ο έλεγχος περιόρισε το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. προς έκπτωση της προσφεύγουσας, η οποία απορρόφησε την ανωτέρω εταιρεία.

**Επειδή** αναφορικά με τη μη αναγνώριση της έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών των φορολογικών στοιχείων που κρίθηκαν ως εικονικά:

- σύμφωνα με το άρθρο 32, παρ. 1 του Ν. 2859/2000 «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, ...»
- σύμφωνα με την ΠΟΛ 1097/2016 «ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:...»
- όπως αναλύθηκε διεξοδικά ανωτέρω στην παρούσα απόφαση, **δεν αποδείχτηκε ότι οι επίμαχες συναλλαγές όντως έλαβαν χώρα.**

**Επειδή** αναφορικά με τον καταλογισμό από τον έλεγχο Φ.Π.Α. εκροών που αναλογεί στην απόκρυψη εισοδήματος από μίσθωση ακίνητης περιουσίας, παραπέμπουμε στην ανωτέρω εξέταση των 2ου και 8ου ισχυρισμών της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

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

Ως προς τον 9<sup>ο</sup> ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

**Επειδή** ο έλεγχος έκρινε ότι οι λογαριασμοί:

- 35.02.00-..... ,
- 33.98.01-.....
- 33.98.03-..... ΙΚΕ

λειτουργούν ως δοσοληπτικοί, με αποτέλεσμα να επιβάλει τέλος χαρτοσήμου επί του συνολικού υπολοίπου αυτών (3.737.408,89 €) με συντελεστή 2,4%.

**Επειδή** στο έγκυρο επιστημονικό βιβλίο «Φορολογία Χαρτοσήμου-Ρέππας-2010, κεφ. 109», αναφορικά με την έννοια του τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού, αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα κάτωθι: (σελ. 627) «Οι έμποροι, φυσικά ή νομικά πρόσωπα (εταιρείες), στην περίπτωση που έχουν μεταξύ τους σειρά συναλλαγών από διάφορες αιτίες, για να αποφύγουν την επί εκάστης συναλλαγής ανταλλαγή χρημάτων, ρυθμίζουν τις μεταξύ τους διαφορές, κατά διάφορα χρονικά διαστήματα, όχι μεγαλύτερα του έτους, διά λογιστικών λογαριασμών, τηρουμένων εκατέρωθεν, στους οποίους αναγράφονται οι μεταξύ τους συναλλαγές, δι' αναλόγων χρεοπιστώσεων και στους οποίους εισάγονται διαρκώς νέα ποσά, με συνέπεια η κατάστασή τους (των λογαριασμών) διαρκώς να μεταβάλλεται. Οι λογαριασμοί αυτοί είναι οι λεγόμενοι «τρεχούμενοι (ή αλληλόχρεοι) δοσοληπτικοί λογαριασμοί».

...

(σελ. 628) «Στον τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό συμβαλλόμενα μέρη, από τα οποία το ένα, τουλάχιστον, πρέπει να είναι έμπορος, τελούν για κάθε καταχωριζόμενη στον λογαριασμό πράξη, σε αντίστοιχη εναλλασσόμενη εκάστοτε θέση δανειστή και οφειλέτη (ΣτΕ´264/1975, 4112/1976, 2968/1979, Διοικ. Εφ. Αθ.2077/1985). Συνεπώς, **δεν υφίσταται τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός όταν από το περιεχόμενό του προκύπτει ότι το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη είναι πάντοτε πιστωτής και ουδέποτε οφειλέτης** (Εφ. Αθ. 3222/1979).

...».

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται αφενός ότι οι ανωτέρω λογαριασμοί δεν τυγχάνουν δοσοληπτικοί.

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση, αναφορικά με τους λογαριασμούς 35.02.00-..... Δ/ΝΩΝ ΣΥΜΒΟΥΛΟΣ, 33.98.01-..... και 33.98.03-..... ΙΚΕ, προκύπτει ότι αυτοί δεν τυγχάνουν δοσοληπτικοί, δεδομένου ότι το υπόλοιπό τους είναι καθ' όλη τη διάρκεια της χρήσης χρεωστικό.

**Επειδή** εφόσον τα ανωτέρω λογαριασμοί δε χαρακτηρίζονται ως τρεχούμενοι δοσοληπτικοί, θα πρέπει η κάθε κίνησή τους να εξεταστεί ξεχωριστά ως προκαταβολή υπαγόμενη σε τέλος χαρτοσήμου 1,2%.

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται περαιτέρω ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή τελών χαρτοσήμου για το φορολογικό έτος 2015 παραγράφηκε στις 31/12/2020.

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 36, παρ. 1 του Ν. 4174/2013 «Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης».

**Επειδή** με την Ε. 2049/2021 διευκρινίστηκε ότι:

«...»

Από 1/1/2014 το ζήτημα της παραγραφής των τελών χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, όπου προβλέπεται, ρυθμίζεται αποκλειστικά από τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ.. Συγκεκριμένα σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ ορίζεται ότι, «Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης». Συνεπώς ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, **ορίζεται κατ' αρχήν σε πέντε έτη, υπολογιζόμενα από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τους, ήτοι από το τέλος του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία καταβολής τους.**

3. Για την πληρέστερη κατανόηση των παραπάνω, παρατίθενται τα εξής παραδείγματα:

...

ε. Δάνειο που συνήφθη χωρίς σύμβαση αλλά αποδεικνύεται από σχετική εγγραφή στα βιβλία της εταιρίας στις 20/11/2015 η καταληκτική ημερομηνία εμπρόθεσμης καταβολής χαρτοσήμου είναι μέχρι την 15η του επόμενου της εγγραφής (παρ. 1, άρθρο 3 Κ.Ν.Τ.Χ.) δηλαδή 15/12/2015. Συνεπώς η ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου είναι η 31/12/2020.

στ. Δάνειο που συνήφθη χωρίς σύμβαση αλλά αποδεικνύεται από σχετική εγγραφή στα βιβλία της εταιρίας στις 20/12/2015, η καταληκτική ημερομηνία καταβολής χαρτοσήμου είναι η 15/01/2016. Συνεπώς ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου είναι η 31/12/2021.

...».

**Επειδή** με βάση τα ανωτέρω, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή τελών χαρτοσήμου παραγράφηκε στις 31/12/2020, με εξαίρεση την τελευταία εγγραφή του λογαριασμού 35.02.00-..... Δ/ΝΩΝ ΣΥΜΒΟΥΛΟΣ, η οποία έλαβε χώρα τον μήνα Δεκέμβριο 2015 (570.000,00 €), για την οποία το οφειλόμενο τέλος χαρτοσήμου 1,2% ήταν αποδοτέο έως τις 16/01/2016 και για την οποία η παραγραφή επήλθε στις 31/12/2021 (σχετ. η υπ' αριθμόν ...../16.12.2021 προσβαλλόμενη πράξη, η οποία εκδόθηκε στις 16/12/2021 και κοινοποιήθηκε στις 17/12/2021, κοινοποιήθηκε εντός της νόμιμης περιόδου παραγραφής).

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

**Ως προς τον 1<sup>ο</sup> πρόσθετο ως άνω ισχυρισμό του Συμπληρωματικού Υπομνήματος**

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν νομικά πλημμελείς και ακυρωτέες, εφόσον στηρίζονται σε μη νόμιμες εκθέσεις ελέγχου. Και αυτό, διότι ενώ με την εντολή ελέγχου, ο έλεγχος ανατέθηκε στον κ. .... (ελεγκτής) και στην κ. .... (επόπτρια), οι εκθέσεις ελέγχου δεν υπογράφονται από την τελευταία, αλλά από έτερο πρόσωπο και συγκεκριμένα τον κ. ....

**Επειδή** όπως προκύπτει από το από 12-04-2022 Πόρισμα Ελέγχου κατόπιν Αναπομπής υπόθεσης, οι εκθέσεις ελέγχου έχουν υπογραφεί νομίμως από τον κ. ...., διότι η κ. .... απουσιάζει επί μακρόν με αναρρωτική άδεια λόγω σοβαρού προβλήματος υγείας. **Επειδή** στο ανωτέρω πόρισμα του ελέγχου επισυνάπτεται και η σχετική υπ' αριθμόν ...../13-08-2020 Ημερησία Διαταγή της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, από όπου προκύπτει η τοποθέτηση του κ. .... ως αναπληρωτή της κ. ....

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

**Ως προς τον 2° πρόσθετο ως άνω ισχυρισμό του Συμπληρωματικού Υπομνήματος**

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι παραβιάστηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας του ελέγχου και συγκεκριμένα οι διατάξεις του άρθρου 25 του Ν. 4174/2013, κατά το ότι η διάρκεια του ελέγχου υπερέβη τους έξι (6) μήνες.

**Επειδή** σύμφωνα με το υπ' αριθμόν ΔΕΛ Α 1069048/2.5.2014 έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε. «Μεταξύ των στοιχείων που φέρει η ως άνω εντολή είναι η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου καθώς και ο χαρακτηρισμός (είδος) πλήρης ή μερικός έλεγχος. Για τα στοιχεία αυτά σημειώνουμε τα εξής: Η διάρκεια του ελέγχου που θα τίθεται συναρτάται άμεσα τόσο με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου πλήρης ή μερικός όσο και με τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, ο βαθμός δυσκολίας κλπ. Σε κάθε περίπτωση, η διάρκεια που θα τεθεί, πρέπει να εξασφαλίζει τη διενέργεια του ελέγχου με σχετική άνεση χρόνου δεδομένου ότι μπορεί να παραταθεί μία φορά κατά έξι (6) μήνες και περαιτέρω παράταση για ακόμη έξι (6) μήνες είναι δυνατή μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις».

**Επειδή** με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999, Α' 45) ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι **ενδεικτικές**, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές, ...».

**Επειδή**, εξάλλου, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Για το λόγο αυτό, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣτΕ 3762/2009, ΣτΕ 4876/2012). Συνεπώς οι προβλεπόμενες από το άρθρο 25 παρ.3 του ν. 4174/2013, άρθρο 28 παρ.2 του ν. 4174/2013 και την εγκύκλιο με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 προθεσμίες των ενεργειών του φορολογικού ελέγχου δεν είναι αποκλειστικές, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή τους καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων, αλλά **ενδεικτικές, αποσκοπούσες στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 & 6 του ν. 2690/1999 σε συνδυασμό με τα άρθρα 10 και 11 του ν. 158/1999, και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης των εν λόγω προθεσμιών.**

**Επειδή** εν προκειμένω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, ο οποίος βασίστηκε στην υπ' αριθμόν ...../0/...../02-03-2021 εντολή, η οποία τροποποιήθηκε με την υπ' αριθμόν ...../1/...../11-03-2021 εντολή, ολοκληρώθηκε εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος και συγκεκριμένα στις 16/12/2021 οπότε και εκδόθηκαν οι σχετικές Εκθέσεις Ελέγχου, με την έννοια ότι έκτοτε δεν έλαβε χώρα κάποια περαιτέρω ελεγκτική διαδικασία.

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 36, παρ. 1 του Ν. 4174/2013 «Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. [...]».

**Επειδή** συνεπώς, το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για επιβολή φόρων και προστίμων για το φορολογικό έτος 2015 παραγραφόταν στις 31/12/2021.

**Επειδή** εν προκειμένω, οι προσβαλλόμενες πράξεις, εκδόθηκαν στις 16/12/2021 και κοινοποιήθηκαν στις 17/12/2021, ήτοι εντός της ανωτέρω νόμιμης περιόδου παραγραφής.

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

### Αποφασίζουμε

την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **14/01/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ..... με Α.Φ.Μ. .... κατά των υπ' αριθμόν .....-/.....-/.....-/...../2021 Οριστικών Πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

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

Λογιστικές διαφορές με βάση την παρούσα απόφαση:

| Λογ. ΓΛ  | Περιγραφή λογαριασμού                                   | Ποσό (€)            |
|----------|---------------------------------------------------------|---------------------|
|          | Αποκρυσβείσα φορολογητέα ύλη από μη έκδοση παραστατικών | 175.000,00          |
| 62.07.01 | Επισκευές-συντηρήσεις κτιρίων-εγκατ. με 23%             | 289.503,59          |
| 62.05.04 | Ασφάλιστρα αστικής ευθύνης ξενοδοχείου                  | 0,00                |
| 62.05.05 | Ασφάλιστρα περιουσίας                                   | 0,00                |
| 65.06.07 | Τόκοι και έξοδα λογαριασμών Παγκρήτια Τράπεζα           | 147.889,07          |
|          | Ζημιά παρελθουσών χρήσεων που δεν αναγνωρίζεται         | 3.187.281,87        |
|          | <b>Σύνολο</b>                                           | <b>3.799.674,53</b> |

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

| Ανάλυση                    | Δήλωσης       | Ελέγχου           | ΔΕΔ               | Διαφορά             |
|----------------------------|---------------|-------------------|-------------------|---------------------|
| Φορολογητέα κέρδη          | -2.828.707,41 | 973.483,36        | 970.967,12        | <b>3.799.674,53</b> |
| Φόρος 29%                  | 0,00          | 282.310,17        | 281.580,46        | <b>281.580,46</b>   |
| Πρόστιμο άρθ. 58 Κ.Φ.Δ.    |               | 141.155,09        | 140.790,23        | <b>140.790,23</b>   |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b> |               | <b>423.465,26</b> | <b>422.370,70</b> |                     |

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

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

| Ανάλυση                                      | Ποσά (€)         |
|----------------------------------------------|------------------|
| Χρεωστικό υπόλοιπο                           | 30.036,30        |
| Πρόστιμο άρθ. 58/58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας | 13.085,41        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>                   | <b>43.121,71</b> |
| Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση                   | 29.588,49        |

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

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:



Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 7.100,00 €

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

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

| Ανάλυση                                  | Δήλωσης | Ελέγχου           | ΔΕΔ              | Διαφορά    |
|------------------------------------------|---------|-------------------|------------------|------------|
| Αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου       | 0,00    | 3.737.408,89      | 570.000,00       | 570.000,00 |
| Χαρτόσημο                                | 0,00    | 74.748,18         | 5.700,00         | 5.700,00   |
| ΟΓΑ Χαρτοσήμου                           | 0,00    | 14.949,64         | 1.140,00         | 1.140,00   |
| Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου μη υποβολής     | 0,00    | 37.374,09         | 2.850,00         | 2.850,00   |
| Εισφορά ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου | 0,00    | 7.474,82          | 570,00           | 570,00     |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>               |         | <b>134.546,72</b> | <b>10.260,00</b> |            |

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.