



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 29/01/2024

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

Αριθμός απόφασης: 194

Ταχ. Δ/νση : 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. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) 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 02/10/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΑΕ» με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ:

- α) της υπ' αριθ. /31.07.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017,
- β) της υπ' αριθ. /31.07.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018,
- γ) της υπ' αριθ. /31.07.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2019,
- δ) της υπ' αριθ. /31.07.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2020,

ε) της υπ' αριθ./31.07.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 - 31/12/2017,
στ) της υπ' αριθ./31.07.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 - 31/12/2018,
ζ) της υπ' αριθ./31.07.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019 - 31/12/2019,
η) της υπ' αριθ./31.07.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2020 - 31/12/2020,
θ) της υπ' αριθ./31.07.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ για το φορολογικό έτος 2020,
και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ./31.07.2023,/31.07.2023,/31.07.2023 και/31.07.2023 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος των φορολογικών ετών 2017, 2018, 2019 και 2020 αντίστοιχα, τις υπ' αριθ./31.07.2023,/31.07.2023,/31.07.2023 και/31.07.2023 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ των φορολογικών περιόδων 01/01/2017 - 31/12/2017, 01/01/2018 - 31/12/2018, 01/01/2019 - 31/12/2019 και 01/01/2020 - 31/12/2020 αντίστοιχα, και την υπ' αριθ./31.07.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ.

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

Επί της από 02/10/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΑΕ» με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./31.07.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο ποσού 1.000,00€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ (πώληση τσιγάρων και τηλεκαρτών), κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρει την κύρωση των παρ. 1^{ε'} και 2^{η'} του άρθρου 54 του ΚΦΔ.

Με την υπ' αριθ./31.07.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία (ξενοδοχείο), για το φορολογικό έτος 2017, κύριος φόρος ποσού 84.814,79€ και πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 42.407,40€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 127.222,19€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών της, με την προσθήκη α) ποσού 9.889,28€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων για πράξεις (συναλλαγές) που δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ, β) ποσού 68.487,58€ που αντιστοιχεί σε πλασματική εγγραφή στο γενικό ημερολόγιο των λογαριασμών ταμείου 38.00.00.000 και νοικίου κτιρίου 62.04.01.000 με την αιτιολογία «ΙΔΙΟΧΡΗΣΗ», γ) της αξίας δαπάνης που

πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης και δεν καταβλήθηκε με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, ποσού 11.652,55€, και δ) της αξίας πλεοναζουσών αποσβέσεων, ποσού 202.435.39€.

Με την υπ' αριθ./31.07.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, για το φορολογικό έτος 2018, κύριος φόρος ποσού 56.676,11€ και πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 28.338,06€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 85.014,17€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών της, με την προσθήκη α) ποσού 7.448,51€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων για πράξεις (συναλλαγές) που δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ, β) ποσού 39.831,64€ που αντιστοιχεί σε πλασματική εγγραφή στο γενικό ημερολόγιο των λογαριασμών ταμείου 38.00.00.000 και κτιρίου 11.00.00.000 με την αιτιολογία «ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΒΙΒΛΙΟ ΠΑΓΙΩΝ», γ) της αξίας δαπάνης που πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης και δεν καταβλήθηκε με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, ποσού 18.935,31€, δ) της αξίας μη καταβληθεισών εισφορών, ποσού 14.734,47€, και ε) της αξίας πλεοναζουσών αποσβέσεων, ποσού 114.484,95€.

Με την υπ' αριθ./31.07.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, για το φορολογικό έτος 2019, κύριος φόρος ποσού 13.148,39€ και πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 6.574,20€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 19.722,59€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών της, με την προσθήκη α) ποσού 3.104,34€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων για πράξεις (συναλλαγές) που δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ, β) της αξίας δαπάνης που πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης και δεν καταβλήθηκε με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, ποσού 404,45€, γ) της αξίας μη καταβληθεισών εισφορών, ποσού 5.549,00€, και ε) της αξίας πλεοναζουσών αποσβέσεων, ποσού 75.132,20€.

Με την υπ' αριθ./31.07.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, για το φορολογικό έτος 2020, κύριος φόρος ποσού 23.536,05€ και πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 11.768,03€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 35.304,08€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών της, με την προσθήκη α) ποσού 3.485,23€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων για πράξεις (συναλλαγές) που δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ, β) της αξίας επιδότησης τόκων που βαρύνουν τα αποτελέσματα, ποσού 4.309,13€, και γ) της αξίας πλεοναζουσών αποσβέσεων, ποσού 60.867,49€.

Με την υπ' αριθ./31.07.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ, εξαλείφθηκε το βάσει δήλωσης πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ποσού 1.308,55€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 - 31/12/2017, κύριος φόρος ποσού 736,78€ πλέον προστίμου ανακρίβειας άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 368,39€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 1.105,17€, κατόπιν διαπίστωσης εσφαλμένου διακανονισμού έκπτωσης του φόρου (pro-rata) ποσού 2.045,06€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν.2859/2000.

Με την υπ' αριθ./31.07.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 -

31/12/2018, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου και κατ' επέκταση το δικαίωμα μεταφοράς προς έκπτωση από το φόρο εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου από 9.376,34€ σε 5.815,71€, ήτοι κατά το ποσό των 3.560,63€, λόγω μη αναγνώρισης του πιστωτικού υπολοίπου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 1.308,55€ και διαπίστωσης εσφαλμένου διακανονισμού έκπτωσης του φόρου (pro-rata) ποσού 2.252,35€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν.2859/2000.

Με την υπ' αριθ./31.07.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ, εξαλείφθηκε το βάσει δήλωσης πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ποσού 407,17€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019 – 31/12/2019, κύριος φόρος ποσού 9.811,77€ πλέον προστίμου ανακρίβειας άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 4.905,88€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 14.717,65€, λόγω μείωσης του πιστωτικού υπολοίπου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου κατά το ποσό των 3.560,63€ και διαπίστωσης εσφαλμένου διακανονισμού έκπτωσης του φόρου (pro-rata) ποσού 6.541,39€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν.2859/2000.

Με την υπ' αριθ./31.07.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου και κατ' επέκταση το δικαίωμα μεταφοράς προς έκπτωση από το φόρο εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου από 5.628,60€ σε 3.458,32€, ήτοι κατά το ποσό των 2.170,28€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2020 – 31/12/2020, κύριος φόρος ποσού 3.677,35€ πλέον προστίμου ανακρίβειας άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 1.838,68€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 5.516,03€, λόγω μείωσης του πιστωτικού υπολοίπου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου κατά το ποσό των 290,25€, διαπίστωσης εσφαλμένου διακανονισμού έκπτωσης του φόρου (pro-rata) ποσού 2.170,28€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν.2859/2000 και μη αναγνώρισης της αξίας ποσού 14.112,90€ και του Φ.Π.Α. ποσού 3.387,10€, δαπάνης για αγορά Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτου από τις φορολογητέες εισροές και τον Φ.Π.Α. αυτών.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 31/07/2023 εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013), Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) και προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ./2023 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, 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. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν εμπεριέχουν τα προβλεπόμενα από το άρθρο 37 ΚΦΔ στοιχεία.
3. Εσφαλμένη η απόρριψη αποσβέσεων του πάγιου εξοπλισμού. Ο έλεγχος δεν εξειδικεύει τις υπερβάλλουσες αποσβέσεις. Η ελεγκτική αρχή δεν έλαβε υπόψη της το ηλεκτρονικό βιβλίο

(αρχείο) παγίων. Από το συνδυασμό του χειρόγραφου Μητρώου Παγίων, του ισοζυγίου και του ηλεκτρονικού αρχείου αποσβέσεων προκύπτει ότι οι αποσβέσεις συνολικού ποσού 301.267,46€ αφορούσαν το 50% των ξενοδοχειακών εγκαταστάσεων που τέθηκαν σε λειτουργία από το έτος 2013.

4. Εσφαλμένη η μη αναγνώριση της έκπτωσης της δαπάνης ιδιόχρησης δεδομένου ότι έχει συμπεριληφθεί ως έσοδο στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.
5. Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου ως προς την ταμειακή εγγραφή στις 02/01/2018 ποσού 68.487,58€. Δε διαπιστώθηκαν διαφορές από την επαλήθευση του ελέγχου ταμείου.
6. Αναιτιολόγητη και εσφαλμένη η απόρριψη ασφαλιστικών εισφορών.
7. Αναιτιολόγητη και εσφαλμένη η απόρριψη δαπανών μισθοδοσίας.
8. Αναιτιολόγητος και εσφαλμένος ο υπολογισμός της αξίας των αποθεμάτων.
9. Αναιτιολόγητη η απόρριψη του δικαιώματος έκπτωσης του Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτου.

Ως προς τον 1^ο 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 και ακολούθως, του άρθρου 28 του ΚΦΔ ως εξής: «*1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με 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, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες 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 20/06/2023, επιδόθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία το υπ' αριθ./14.06.2023 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (άρθρου 28 ΚΦΔ) 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 εταιρεία μέχρι την ημερομηνία σύνταξης των εκθέσεων ελέγχου δεν υπέβαλε υπόμνημα απόψεων και αντιρρήσεων της.

Επειδή, η προσφεύγουσα διαμαρτύρεται για τη μη συγκοινοποίηση 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 ΚΦΔ, 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° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 34 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «*1. 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 το άρθρο 62 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων...».

Επειδή, με το άρθρο 37 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Διοικητή ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον Α.Φ.Μ. του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος της πράξης προσδιορισμού του φόρου και το αντικείμενο στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) τον χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, ι) λοιπές πληροφορίες. Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο το οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του δεύτερου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της έκθεσης ελέγχου καθορίζεται με απόφαση του Διοικητή».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1198/2017 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4385 και 4726) καθορίστηκε ο τύπος της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και πράξης επιβολής προστίμου, για νομικά πρόσωπα-νομικές οντότητες που αφορούν φορολογικά έτη 2014 και επόμενα.

Επειδή, με τη ΔΕΛ Β 1062442 ΕΞ 2017 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1606) καθορίστηκε ο τύπος της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και πράξης επιβολής προστίμου, που εκδίδεται για ελεγχόμενο διάστημα στο οποίο εμπεριέχονται φορολογικές περιόδους από 1 Απριλίου 2015 και εφεξής.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες δηλαδή στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις (ΣτΕ 2695/1993, ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣτΕ 2056/1994, ΔΕφΘεσ 41/2002) η καταλογιστική πράξη είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στις οικείες εκθέσεις ελέγχου επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού και επιβολής προστίμου προκύπτει ότι αιτία του ελέγχου ήταν οι πληροφοριακές εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος – ΚΦΔ και τελών χαρτοσήμου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Δ' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, σύμφωνα με τις οποίες διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές που αφορούσαν στις

αποσβέσεις και σε ταμειακές εγγραφές. Εν συνεχεία, η ελεγκτική αρχή προέβη στη διενέργεια επαληθεύσεων, όπως συμπεριλήφθηκαν στην ενότητα 6.2 «ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΠΑΡΟΝΤΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ» των εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ από τις οποίες προέκυψαν λογιστικές διαφορές και αποκρυβείσα ύλη. Κατόπιν τούτου, η ελεγκτική αρχή προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και επιβολής προστίμου ΚΦΔ, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1198/2017 και ΔΕΛ Β 1062442 ΕΞ 2017 αποφάσεις του Διοικητή της ΑΑΔΕ, οι οποίες περιλαμβάνουν όλα τα απαραίτητα στοιχεία ως αυτά ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 37 ΚΦΔ.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί έλλειψης των προβλεπόμενων από το άρθρο 37 ΚΦΔ στοιχείων επί των πράξεων προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

Ως προς τον 3^ο, 4^ο, 5^ο, 6^ο, 7^ο και 8^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 64 του ΚΦΔ 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ανωτέρω Κώδικα 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 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. Σάκκουλα 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 21 του ν.4172/2013 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 22 του ανωτέρω νόμου 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 συνήθειες 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 το άρθρο 23 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:... γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,... η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου,... ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών...».

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. 1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. 2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της. β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση... 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... 3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48... Άρθρο 23 Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες. 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:... γ) Οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές. Συνεπώς, οι ασφαλιστικές εισφορές που έχουν καταβληθεί εμπρόθεσμα (εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής τους ή τυχόν παράτασής της), ακόμη και σε επόμενο φορολογικό έτος, εκπίπτουν από τα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν...η) Το τεκμαρτό μίσθωμα από ιδιοχρησιμοποίηση της παραγράφου 2 του άρθρου 39 του Ν.4172/2013, κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τα άρθρα 41 και 41α του Ν.1249/1982. Ειδικότερα, για τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία, εκπίπτει το τεκμαρτό μίσθωμα στο σύνολό του ανεξάρτητα αν υπερβαίνει το 3% επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1069/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων για τη φορολόγηση του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία και διευκρινίστηκε ότι: «το εισόδημα που τεκμαίρεται από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση γης ή ακινήτου υπόκειται σε φορολογία στο όνομα του νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, χωρίς καμία εξαίρεση για αυτό που προκύπτει από την ιδιοχρησιμοποίηση βιομηχανοστασίων, ξενοδοχείων, κλπ., ενώ ειδικά για την περίπτωση της ιδιοχρησιμοποίησης εκπίπτει, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των παραπάνω νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, το τεκμαρτό μίσθωμα κατά το μέτρο που δεν υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης η' του άρθρου 23 του ίδιου νόμου. Το αποτέλεσμα του ανωτέρω χειρισμού στην περίπτωση της ιδιοχρησιμοποίησης γης ή ακινήτου είναι φορολογικά αδιάφορο για τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες».

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο Ε.2156/2019 διευκρινίστηκε ότι: «το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου αποτελεί εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και κατά συνέπεια για φορολογικούς σκοπούς συνυπολογίζεται σε κάθε περίπτωση στο φορολογητέο αποτέλεσμα της επιχείρησης, ανεξάρτητα αν έχει καταχωρηθεί στα βιβλία της. Όσον αφορά στη τεκμαρτή δαπάνη (μίσθωμα) από την ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου και δεδομένων των ειδικών διατάξεων της περιπτ. η' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013, συνάγεται ότι εφόσον η τεκμαρτή δαπάνη (μίσθωμα) από την ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου δεν υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου αυτή σε κάθε περίπτωση αποτελεί εκπιπόμενη δαπάνη... Αναφορικά με την απεικόνιση των ίδιων ποσών στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (έντυπο Ν), στην περίπτωση που αυτά δεν έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης, το ποσό του εσόδου από ιδιοχρησιμοποίηση (τεκμαρτό εισόδημα)

αναγράφεται στον κωδικό 453 και το αντίστοιχο ποσό της δαπάνης (τεκμαρτό μίσθωμα) στον κωδικό 462, προκειμένου να προκύψει φορολογικά αδιάφορο αποτέλεσμα, με βάση τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ.1069/2015 εγκύκλιο. Στις περιπτώσεις που το τεκμαρτό μίσθωμα από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου, στις περιπτώσεις που υπερβαίνει το 3% επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, αυτό αναγράφεται στον κωδικό 2008 της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1061/2017 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή του άρθρου 72 του ν.4446/2016, με το οποίο προστέθηκε η περ. ιδ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013, και διευκρινίστηκε ότι η εφαρμογή του καταλαμβάνει τις δαπάνες εκείνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης μετά τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης (22.12.2016) και επομένως, εφαρμόζονται για δαπάνες μισθοδοσίας του μηνός Ιανουαρίου 2017 και μετά.

Επειδή, με το άρθρο 24 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από: α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β', ... 5. Ο υπολογισμός των φορολογικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός, γίνεται σε ετήσια βάση και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων. 6. 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 γεγονότος αυτής 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 παγίων 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, με το άρθρο 20 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Τα αποθέματα αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης. 2. Το κόστος κτήσης των αποθεμάτων περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσουν αυτά στην παρούσα θέση και κατάστασή τους... 7. Το κόστος κτήσης του τελικού αποθέματος: α) Προσδιορίζεται, σύμφωνα με τη μέθοδο «Πρώτο Εισαχθέν - Πρώτο Εξαχθέν» (FIFO) ή τη μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου ή άλλη τεκμηριωμένα γενικά αποδεκτή μέθοδο...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην από 31/07/2023 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 202.435,39€ στο φορολογικό έτος 2017, 114.484,95€ στο φορολογικό έτος 2018, 75.132,20€ στο φορολογικό έτος 2019 και 60.867,49€ στο φορολογικό έτος 2020, που είτε δεν είχαν καταχωρηθεί στο κατασχεθέν χειρόγραφο βιβλίο παγίων (αρχείο ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων) είτε το ύψος τους υπολογίστηκε κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 24 του ν.4172/2013. Αναλυτικότερα, οι διαφορές που προέκυψαν κατά την επαλήθευση των διενεργηθεισών αποσβέσεων έχει ως κάτωθι:

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2017				
Πρωτοβάθμιοι Λογαριασμοί	Ισοζύγιο λογαριασμών (I)	Μητρώο Παγίων (II)	Ελέγχου (III)	Διαφορά (IV)=(I)-(III)
11	56.450,42	56.450,42	2.837,86	53.612,56

12	30.158,00	158,00	158,00	30.000,00
13	-	-	-	-
14	3.002,55	3.002,55	2.844,74	157,81
15	118.665,02	-	-	118.665,02
16 *	-	967,80	-	-
ΣΥΝΟΛΟ	208.275,99	60.578,77	5.840,60	202.435,39
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2018				
Πρωτοβάθμιοι Λογαριασμοί	Ισοζύγιο λογαριασμών (I)	Μητρώο Παγίων (II)	Ελέγχου (III)	Διαφορά (IV)=(I)-(III)
11	55.693,12	55.693,12	2.080,57	53.612,55
12	158,00	158,00	158,00	-
13	-	-	-	-
14	4.495,16	4.527,36	4.490,24	4,92
15	60.867,48	-	-	60.867,48
16 *	144,99	967,80	144,99	-
ΣΥΝΟΛΟ	121.358,75	61.346,28	6.873,80	114.484,95
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2019				
Πρωτοβάθμιοι Λογαριασμοί	Ισοζύγιο λογαριασμών (I)	Μητρώο Παγίων (II)	Ελέγχου (III)	Διαφορά (IV)=(I)-(III)
11	16.345,28	16.345,28	2.080,57	14.264,71
12	158,00	158,00	158,00	-
13	-	-	-	-
14	4.055,14	4.055,14	4.055,13	0,01
15	60.867,48	-	-	60.867,48
16 *	-	967,80	-	-
ΣΥΝΟΛΟ	81.425,90	21.526,22	6.293,70	75.132,20
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2020				
Πρωτοβάθμιοι Λογαριασμοί	Ισοζύγιο λογαριασμών (I)	Μητρώο Παγίων (II)	Ελέγχου (III)	Διαφορά (IV)=(I)-(III)
11	1.968,57	1.968,57	1.968,57	-
12	158,00	158,00	158,00	-
13	352,83	352,83	352,83	-
14	4.374,99	4.374,99	4.374,98	0,01
15	60.867,48	-	-	60.867,48
16	-	-	-	-
ΣΥΝΟΛΟ	67.721,87	6.854,39	6.854,38	60.867,49
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΛΟΓΩ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΕΝΤΟΣ ΤΗΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ (2017-2020)				452.920,03

Επίσης, η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό 68.487,58€, που καταχωρήθηκε στα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας στη χρέωση του λογαριασμού 62.04.01.000 «ΕΝΟΙΚΙΟ ΚΤΙΡΙΟΥ» και στην πίστωση του λογαριασμού 38.00.00.000 «ΚΕΝΤΡΙΚΟ ΤΑΜΕΙΟ» με την αιτιολογία «ΙΔΙΟΧΡΗΣΗ», λόγω μη επίδειξης κατάλληλου δικαιολογητικού εγγραφής.

Επίσης, η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι ποσό 39.831,64€, που καταχωρήθηκε στα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας, στις 02/01/2018, στη χρέωση του λογαριασμού 11 «ΚΤΙΡΙΑ» και στην πίστωση του λογαριασμού 38.00.00.000 «ΚΕΝΤΡΙΚΟ ΤΑΜΕΙΟ» με την αιτιολογία «ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΒΙΒΛΙΟ ΠΑΓΙΩΝ», λόγω μη επίδειξης κατάλληλου δικαιολογητικού εγγραφής, αποτελεί λογιστική διαφορά η οποία προσαυξάνει το φορολογικό αποτέλεσμα.

Επιπροσθέτως, η ελεγκτική αρχή διαπίστωσε την μη καταβολή ασφαλιστικών εισφορών ποσού 14.734,47€ και 5.549,00€ στα έτη 2018 και 2019 αντίστοιχα, καθώς επίσης και δαπάνη που πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης και δεν καταβλήθηκε με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, ποσού 11.652,55€, 18.935,31€ και 404,45€, για τα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019 αντίστοιχα. Τις εν λόγω δαπάνες η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 23 (περ. γ' και ιδ') του ν.4172/2013.

Επιπλέον, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις επί των εσόδων και ειδικότερα από την επιμέτρηση της αξίας των αποθεμάτων διαπιστώθηκε η μη έκδοση τουλάχιστον ενός φορολογικού στοιχείου εσόδων στα υπό κρίση φορολογικά έτη 2017, 2018, 2019 και 2020, για πωλήσεις τσιγάρων και καρτών, ποσού 9.889,28€, 7.448,51€, 3.104,34€ και 3.485,23€, αντίστοιχα.

Επειδή, με το άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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 απόρριψη αποσβέσεων του πάγιου εξοπλισμού είναι εσφαλμένη διότι αφενός ο έλεγχος δεν εξειδικεύει τις υπερβάλλουσες αποσβέσεις αφετέρου δεν έλαβε υπόψη του το ηλεκτρονικό βιβλίο (αρχείο) παγίων, απ' όπου σε συνδυασμό και με το χειρόγραφο Μητρώο Παγίων και το ισοζύγιο, προκύπτει ότι οι αποσβέσεις συνολικού ποσού 301.267,46€ αφορούσαν το 50% των ξενοδοχειακών εγκαταστάσεων που τέθηκαν σε λειτουργία από το έτος 2013. Εντούτοις, από την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ενότητα 6.2.1) προκύπτουν αναλυτικά τα λογιστικά άρθρα, τα ισοζύγια των λογαριασμών και οι διαφορές ως προς τις καταχωρηθείσες υπερβάλλουσες αποσβέσεις. Περαιτέρω, 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.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία υποστηρίζει ότι η μη αναγνώριση της έκπτωσης της δαπάνης ιδίωχρησης δεδομένου ότι έχει συμπεριληφθεί ως έσοδο στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 είναι εσφαλμένη. Ωστόσο, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν καταχώρησε στα βιβλία της το ποσό του εσόδου από ιδιοχρησιμοποίηση ώστε να προσαυξηθούν ισόποσα τα ακαθάριστα έσοδα, δεν αρκεί η συμπερίληψη του εν λόγω ποσού στον κωδικό 210 [ιδιοχρησιμοποίηση] του Πίνακα 3Α4 [ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ] του εντύπου Ε3 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 αλλά όφειλε να αναγράψει το ποσό των 68.487,58€, στον κωδικό 453, προκειμένου να προκύψει φορολογικά αδιάφορο αποτέλεσμα, με βάση τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ.1069/2015 εγκύκλιο. Περαιτέρω, μολονότι η ελεγκτική αρχή διά της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 δύνατο να προσαυξήσει ισόποσα τα ακαθάριστα έσοδα και αντίστοιχα το φορολογητέο αποτέλεσμα, η μείωση των εκπιπτόμενων δαπανών με το εν λόγω ποσό αποδίδει το ίδιο οικονομικό αποτέλεσμα.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί εσφαλμένης απόρριψης δαπάνης ιδίωχρησης προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή εσφαλμένα προσαύξησε το φορολογικό αποτέλεσμα με το ποσό των 39.831,64€, που καταχωρήθηκε στα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας, στις 02/01/2018, στη χρέωση του λογαριασμού 11 «ΚΤΙΡΙΑ» και στην πίστωση του λογαριασμού 38.00.00.000 «ΚΕΝΤΡΙΚΟ ΤΑΜΕΙΟ» με την αιτιολογία «ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΒΙΒΛΙΟ ΠΑΓΙΩΝ», διότι δεν είναι διαφορά που προέρχεται από καταμέτρηση ταμείου ώστε να επηρεάζεται το φορολογητέο αποτέλεσμα. Από την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι, λόγω του γεγονότος της μη καταχώρισης του εν λόγω ποσού στο τηρούμενο χειρόγραφο βιβλίο μητρώου παγίων, η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι η συγκεκριμένη εγγραφή στα λογιστικά της βιβλία δε δικαιολογείται με σχετικά παραστατικά και συνεπώς, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν εμφάνιζε την πραγματική της οικονομική κατάσταση, με αποτέλεσμα να χαρακτηριστεί η εν λόγω εγγραφή ως λογιστική διαφορά που προσαυξάνει τον προσδιορισμό του φορολογητέου αποτελέσματος. Ωστόσο, η συγκεκριμένη εγγραφή είναι ταμειακού χαρακτήρα και δεν επηρεάζει τους αποτελεσματικούς λογαριασμούς (λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης) του λογιστικού συστήματος της προσφεύγουσας εταιρείας και κατ' επέκταση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας εσφαλμένης προσαύξησης του φορολογητέου αποτελέσματος με το ποσό ταμειακής εγγραφής προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία διατείνεται ότι η απόρριψη των δαπανών ασφαλιστικών εισφορών και μισθοδοσίας στερείται σαφήνειας, ειδικότητας και πληρότητας. Εντούτοις, από την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ενότητα 6.2.3) προκύπτει ότι, το ποσό των απορριφθεισών δαπανών ασφαλιστικών εισφορών που δεν καταβλήθηκαν στο έτος διαπιστώθηκε από το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 55.00.00.000 «ΙΚΑ ΜΙΚΤΑ», αφού καταρχάς συνυπολογίστηκαν οι καταβολές ποσών (καταχωρημένες στη χρέωση του εν λόγω λογαριασμού), όπως εμφανίζονται στα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας εταιρείας. Επίσης,

από την ίδια έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ενότητα 6.2.4) προκύπτουν αναλυτικά τα ποσά μισθοδοσίας που καταβλήθηκαν με μετρητά, κατά παράβαση της περ. ιδ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013, σύμφωνα με τις λογιστικές εγγραφές στο γενικό ημερολόγιο με τη χρέωση των υπολογαριασμών του 53.00.00 (κατά μισθοδοτούμενο) και την πίστωση των χρηματικών διαθεσίμων του λογαριασμού 38.00.00.000 «ΚΕΝΤΡΙΚΟ ΤΑΜΕΙΟ».

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί αναιτιολόγητης απόρριψης της δαπάνης ασφαλιστικών εισφορών και μισθοδοσίας προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία υποστηρίζει ότι η ελεγκτική αρχή διέλαβε ότι τα αποθέματα τσιγάρων και καρτών κατά την 01/01/2017 ήταν μηδενικά, γεγονός που την οδήγησε σε εσφαλμένους υπολογισμούς ως προς την αξία των αποθεμάτων.

Ωστόσο, ο ισχυρισμός αυτός προβάλλεται αναπόδεικτα, καθότι η προσφεύγουσα εταιρεία ουδέποτε προσκόμισε τόσο κατά τη διάρκεια του ελέγχου όσο και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή την απογραφή έναρξης του έτους 2017 ή οποιοδήποτε άλλο πρόσφορο δικαιολογητικό στοιχείο από το οποίο να τεκμηριώνεται η ύπαρξη σχετικού αποθέματος.

Ως προς τον 9^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: *«1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών... 4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:... ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων,...».*

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από την ενότητα 6.2 «ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΠΑΡΟΝΤΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ» της από 31/07/2023 έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ, η ελεγκτική αρχή διαπίστωσε ότι, κατά τη φορολογική περίοδο μηνός Σεπτεμβρίου 2020, η προσφεύγουσα εταιρεία άσκησε το δικαίωμα έκπτωσης φόρου εισροών ύψους 3.387,10€ που αναλογεί στην αγορά του με αρ. κυκλ. Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτου, μάρκας SKODA KAMIQ (σχετ. παραστατικό ΑΓ-...../.....09.2020), κατά παράβαση των διατάξεων της περ. ε' της παρ. 4 του άρθρου 30 του ν.2859/2000.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία υποστηρίζει ότι η ελεγκτική αρχή δεν τεκμηρίωσε τον λόγο για τον οποίο δε θεμελιώνεται το δικαίωμα άσκησης έκπτωσης του φόρου με τον οποίο επιβαρύνθηκε η αγορά του αυτοκινήτου διότι δεν περιγράφονται τα στοιχεία του αυτοκινήτου ώστε να είναι βέβαιη η υπαγωγή της εν λόγω περίπτωσης στις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 4 του άρθρου 30 του ν.2859/2000. Ωστόσο, από το περιεχόμενο της οικείας έκθεσης ελέγχου προκύπτει ο αριθμός κυκλοφορίας, η κατηγορία και η μάρκα του αυτοκινήτου, καθώς και το παραστατικό αγοράς με το οποίο διενεργήθηκε η σχετική εγγραφή στα τηρούμενα λογιστικά

βιβλία με τη χρέωση του αναλογούντος φόρου στον λογαριασμό ΦΠΑ εισροών/παγίων 24% (54.00.28.024).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί αναιτιολόγητης απόρριψης του δικαιώματος έκπτωσης του Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτου προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

Αποφασίζουμε

την **μερική αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ./02.10.2023 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΑΕ» με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα:

1. την **επικύρωση** της υπ' αριθ./31.07.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ,
2. την **τροποποίηση** της υπ' αριθ./31.07.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ,
3. την **επικύρωση** της υπ' αριθ./31.07.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ,
4. την **επικύρωση** της υπ' αριθ./31.07.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ,
5. την **επικύρωση** της υπ' αριθ./31.07.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ,
6. την **επικύρωση** της υπ' αριθ./31.07.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ,
7. την **επικύρωση** της υπ' αριθ./31.07.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019 - 31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ,
8. την **επικύρωση** της υπ' αριθ./31.07.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2020 - 31/12/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ, και
9. την **επικύρωση** της υπ' αριθ./31.07.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ για το φορολογικό έτος 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ.

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

Υπ' αριθ./31.07.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

Διαφορά φόρου προς καταβολή	84.814,79
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	42.407,40
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	127.222,19

Υπ' αριθ./31.07.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κέρδη ή ζημιά	-1.349,56	6.098,95	6.098,95	0,00
Λογιστικές διαφορές βάσει δήλωσης/ελέγχου	15.655,10	203.641,47	163.809,83	-39.831,64
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά	14.305,54	209.740,42	169.908,78	-39.831,64
Φόρος που αναλογεί	4.148,61	60.824,72	49.273,55	-11.551,17
Διαφορά φόρου προς καταβολή		56.676,11	45.124,94	-11.551,17
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ		28.338,06	22.562,47	-5.775,59
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή		85.014,17	67.687,41	-17.326,76

Υπ' αριθ./31.07.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019

Διαφορά φόρου προς καταβολή	13.148,39
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	6.574,20
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	19.722,59

Υπ' αριθ./31.07.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020

Διαφορά φόρου προς καταβολή	23.536,05
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	11.768,03
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	35.304,08

Υπ' αριθ./31.07.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017

Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου	1.308,55
Κύριος Φόρος	736,78
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ	368,39
Σύνολο φόρου για καταβολή	1.105,17

**Υπ' αριθ./31.07.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018**

Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου	3.560,63
------------------------------------	----------

**Υπ' αριθ./31.07.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019**

Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου	407,17
Κύριος Φόρος	9.811,77
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ	4.905,88
Σύνολο φόρου για καταβολή	14.717,65

**Υπ' αριθ./31.07.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
φορολογικής περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020**

Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου	2.170,28
Κύριος Φόρος	3.677,35
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ	1.838,68
Σύνολο φόρου για καταβολή	5.516,03

**Υπ' αριθ./31.07.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ
φορολογικού έτους 2020**

Πρόστιμο παρ. 1 ^{ε'} και 2 ^{η'} του άρθρου 54 ΚΦΔ	1.000,00 €
---	------------

* *Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.*

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