



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 01/05/2024
Αριθμός απόφασης: 1199

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312350

E-mail : ded.ath@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, ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58).

γ. 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.)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

ε. της Α. 1165/22-11-2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 6009 /25-11-2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του -Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία που εδρεύει κατά :

- Της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ,
- Της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ,
- Της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ,
- Της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ,

καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία από έκθεση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, μετά τη 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. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, προσδιορίστηκε διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου ποσού 248.294,46€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 124.147,23€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 372.441,69€.

-Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, προσδιορίστηκε διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου ποσού 182.295,03€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 91.147,52€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 273.442,55€.

-Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο το δηλωθέν πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ύψους 172.428,81€ και καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 48.394,64€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας (άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.) ποσού 24.197,32€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή ύψους 72.591,96€.

-Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο το δηλωθέν πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ύψους 209.478,86€ και καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 92.539,51€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας (άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.) ποσού 46.269,75€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή ύψους 138.809,26€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α., φορολογικών ετών 2016 και 2017, εδράζονται επί της από έκθεσης ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ.

Δυνάμει της υπ' αριθ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, διενεργήθηκε στην Ανώνυμη Εταιρεία με την επωνυμία, με κύρια δραστηριότητα έλεγχος φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ, Λοιπών Φόρων, Τελών Εισφορών και Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, φορολογικών ετών 2016 και 2017. Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσαν τα με αριθμό πρωτ. έγγραφα της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ με τις σχετικές εκθέσεις φορολογικού ελέγχου.

Με την έναρξη του ελέγχου κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία η προαναφερθείσα εντολή και ταυτόχρονα η γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων του Ν.4512/2018.

Εν συνεχεία, κατ' εφαρμογή των άρθρων 14, 23 και 24 του Κ.Φ.Δ., ζητήθηκε η προσκόμιση των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας εταιρείας προκειμένου να γίνουν οι απαιτούμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις. Η προσφεύγουσα εταιρεία ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω αίτημα του ελέγχου και έθεσε τα ζητηθέντα στη διάθεση του ελέγχου λογιστικά βιβλία και στοιχεία για το φορολογικά έτη 2016 και 2017.

Κατόπιν διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων, προέκυψαν λογιστικές διαφορές που αναλυτικά συμπεριλήφθηκαν στο υπ' αριθμ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση προς Ακρόαση του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. το οποίο κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία με συνημμένες τις αντίστοιχες προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Εισοδήματος και Φ.Π.Α., φορολογικών ετών 2016 και 2017.

Επί του ως άνω Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, η προσφεύγουσα εταιρεία ανταποκρίθηκε, εμπρόθεσμα, με το με αριθμ. πρωτ. Υπόμνημα της, εκφράζοντας τις απόψεις της, οι οποίες δεν έγιναν αποδεκτές από τον έλεγχο.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ κατέληξε στις κάτωθι οριστικές διαπιστώσεις για τα υπό κρίση έτη όπως αυτές αναφέρονται αναλυτικά στην από έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ:

1. Λογιστικές διαφορές (μη εκπιπόμενες δαπάνες) συνολικού ύψους 856.187,80€ για το φορολογικό έτος 2016 και 628.603,58€ για το φορολογικό έτος 2017, οι οποίες αναλύονται ως εξής:

	ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ	
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	2016	2017
ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	01/01/2016-31/12/2016	01/01/2017-31/12/2017
Αυτοτέλεια χρήσεων	6.465,93 €	5.879,05 €
Εικονικές συναλλαγές	577.175,00 €	485.000,00 €
Επισκευές & συντηρήσεις εδαφικών εκτάσεων	20.000,00 €	20.000,00 €
Επισκευές & συντηρήσεις κτιρίων	221.788,33 €	114.635,50 €
Επισκευές & συντηρήσεις μηχανημάτων	0,00 €	2.529,03 €
Επισκευές & συντηρήσεις μηχαν. εξοπλισμού	5.765,01 €	0,00 €
Επισκευές & συντηρήσεις λοιπού εξοπλισμού	24.993,53 €	0,00 €
Αποσβέσεις	0,00 €	560,00 €
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	856.187,80 €	628.603,58 €

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, συντάχθηκε η από έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ και εκδόθηκαν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α., φορολογικών ετών 2016 και 2017.

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

1. Το δικαίωμα της Φορολογικής Αρχής να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για τη χρήση 2016 έχει ήδη υποπέσει στην προβλεπόμενη από το νόμο πενταετή παραγραφή,
2. Άρνηση της εικονικότητας, και
3. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου, εσφαλμένη κρίση επί των αποδείξεων (Αποσβέσεις – Πάγια).
 - Ειδικά ως προς την κρίση του ελέγχου για την έκπτωση ποσού 20.000,00€ τόσο στην χρήση 2016 όσο και στην χρήση 2017, και
 - Ειδικά ως προς την κρίση του ελέγχου για την έκπτωση στις χρήσεις 2016 και 2017 των τιμολογίων δαπανών απόκτησης/ προσθήκης / βελτίωσης παγίων, συνολικής αξίας 221.788,33€.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), ορίζεται ότι:

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ΕΝ.Φ.Ι.Α. ή ειδικού φόρου ακινήτων (Ε.Φ.Α.), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη.[...]

3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στην παρ. 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ.:

α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή

β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος:

αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά Φ.Π.Α. ή

ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.

4. Επιβάλλεται κάθειρξη, αν το ποσό του φόρου, τέλους ή εισφοράς της παρ. 3 υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, εφόσον αφορά Φ.Π.Α., ή τις εκατό πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ σε κάθε άλλη περίπτωση φόρου, τέλους ή εισφοράς.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 «Παραγραφή» του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), όπως αυτές ίσχυαν κατά το φορολογικό έτος 2016 (ήτοι πριν την τροποποίηση αυτών από τις διατάξεις των άρθρων 31 και 32 του ν. 4646/2019 –Α' 201) όριζαν τα εξής:

«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 παρ. 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, **υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση** ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία κατά την έννοια της παρ. 5 του άρθρου 25 σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας.[...].

3.α) Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων:

αα) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παρ. 1,

αβ) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα το οποίο αφορούν.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.27^α του άρθρου 66 του ν.4646/2019(ΦΕΚ Α' 201), ορίζεται ότι:«27.α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από

1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.».

Επειδή, σύμφωνα με την Ε. 2057/25-09-2023 με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τις προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων», αναφέρεται ότι:

«..... για φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2014 έως 31.12.2018 εφαρμόζονται οι διατάξεις της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 36 του Ν.4174/2013 , όπως ίσχυαν πριν την αντικατάστασή τους με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 32 του Ν.4646/2019 , σύμφωνα με τις οποίες το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου παρατείνεται για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας, εάν ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής.[....]

Για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014-2017, πράξεις προσδιορισμού φόρου μπορούν να εκδοθούν εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 66 του ΚΦΔ . Συνεπώς, για πληροφορίες που περιέρχονται σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και αφορούν σε φοροδιαφυγή, πράξεις προσδιορισμού φόρου εκδίδονται μόνο εφόσον πρόκειται για ποσά φόρων που υπερβαίνουν τα τιθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 όρια. [...]

Για υποθέσεις που αφορούν στην έκδοση πλαστών/εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευση τέτοιων στοιχείων στις χρήσεις 2012 και 2013, καθώς και στο φορολογικό έτος 2014 και στο διάστημα 1/1 έως και 16/10/2015 του φορολογικού έτους 2015, οι οικείες πράξεις επιβολής προστίμου εκδίδονται ανεξαρτήτως ποσού, κατόπιν σύγκρισης για τη διαπίστωση της ευνοϊότερης κύρωσης μεταξύ εκείνης που προβλέπεται από το συνδυασμό των διατάξεων της περ. ή της παρ. 1 και της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ και εκείνης που ορίζεται στις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 (σχετ. Εγκ. 2042/2022). Περαιτέρω, μόνο εφόσον από τον έλεγχο αυτών των φορολογικών στοιχείων προκύπτει ότι το ποσό του κύριου φόρου που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή εξέπεσε υπερβαίνει τα τιθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 του ΚΦΔ όρια, εκδίδονται, βάσει της διάταξης της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του Ν.4646/2019 οι οικείες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στη φορολογία εισοδήματος ή/και Φ.Π.Α. κατά περίπτωση.».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων για το φορολογικό έτος 2016 έχει υποπέσει σε παραγραφή στις 31/12/2022 καθώς δεν υφίστανται οι αναγκαίες προϋποθέσεις για την παράταση της προθεσμίας παραγραφής.

Επειδή, βάσει της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος από την οποία εδράζεται η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, προκύπτει ότι για το υπό κρίση φορολογικό έτος 2016, ο φόρος που αναλογεί στο φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας εταιρείας υπερβαίνει τις εκατό χιλιάδες (100.000,00€), με αποτέλεσμα να υφίσταται περίπτωση φοροδιαφυγής, όπως αυτή ορίζεται στις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. Ως εκ τούτου, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα εταιρεία εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., με αποτέλεσμα ο χρόνος παραγραφής να μην είναι πενταετής αλλά δεκαετής.

Επειδή, επιπλέον, η προσφεύγουσα εταιρεία, εντός του έτους 2022, προέβη και στην υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων Φ.Π.Α. που αφορούσαν το φορολογικό έτος 2016.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων στο φορολογικό έτος 2016 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2° προβαλλόμενο λόγο:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 23 «Εξουσίες φορολογικής διοίκησης» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων [...]. 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.[...]. 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 «Λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: [...] Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση 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 για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 «Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: [...] 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, στο άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή στο άρθρο 171 του ν. 2717/1999 (Κ.Διοικ.Δικ.) ορίζεται ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. ... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη...».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στη σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ' έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς της. (βλ. ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ1542/2016).

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του

προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, στην από έκθεση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, αναφέρεται ότι λήφθηκαν υπόψη τα υπ' αριθ. πρωτ. έγγραφα-πληροφοριακά δελτία της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ και οι αντίστοιχες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, βάσει ελέγχου που διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση για το φορολογικό έτος 2016 και για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, διαπιστώθηκε ότι οι συναλλαγές με την προσφεύγουσα εταιρεία είναι εικονικές.

Ειδικότερα:

I. Οι διαπιστώσεις του ελέγχου για την ατομική επιχείρηση του για το φορολογικό έτος 2016 ήταν οι εξής:

- Μη καταλληλότητα επαγγελματικών εγκαταστάσεων.
- Ανυπαρξία μεταφορικών μέσων
- Ανυπαρξία μηχανημάτων έργου και τεχνικού εξοπλισμού.
- Ανυπαρξία προσωπικού για την εκτέλεση των εργασιών.
- Ανυπαρξία αγορών και δαπανών.
- Από το άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών δεν προέκυψαν μεγάλα ποσά που να συνάδουν με το ύψος των συναλλαγών.

καταλήγοντας ότι:

- Το σύνολο των τετρακοσίων είκοσι τεσσάρων (424) φορολογικών παραστατικών που εξέδωσε ο ελεγχόμενος προς επιτηδεύματις τη χρήση 2016, όπως αυτά προκύπτουν από τις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων τρίτων (ΜΥΦ 2016) είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ. Η καθαρή αξία των εικονικών τιμολογίων ανέρχεται σε 572.286,06 € πλέον ΦΠΑ 133.610,29€, ήτοι συνολικής αξίας 705.896,35€.
- Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία ήταν και η προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία για το φορολογικό έτος 2016 έλαβε 13 “εικονικά” τιμολόγια συνολικής αξίας 209.875,00 € πλέον ΦΠΑ 48.280,25 €, και
-, είναι πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχείρησής του και της ανυπαρξίας απασχολούμενου προσωπικού, δεν ήταν σε θέση, να εκπληρώσει τις παροχές υπηρεσιών και πωλήσεις αγαθών.

II. Οι διαπιστώσεις του ελέγχου για την ατομική επιχείρηση τηςγια τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, ήταν οι εξής:

- Ανυπαρξία κατάλληλων επαγγελματικών εγκαταστάσεων.
- Ανυπαρξία κατάλληλων μεταφορικών μέσων.
- Ανυπαρξία κατάλληλου τεχνολογικού εξοπλισμού.
- Ανυπαρξία προσωπικού.
- Ανυπαρξία αγορών & δαπανών.

καταλήγοντας ότι:

- Στο φορολογικό έτος 2016 εξέδωσε φορολογικά παραστατικά καθαρής αξίας 542.464,00€ πλέον του αναλογούντα Φ.Π.Α 130.191,36€ και στο ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2017 φορολογικά παραστατικά καθαρής αξίας 1.013.065,00€ πλέον του αναλογούντα Φ.Π.Α 243.135,60€, κατά τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ..
- Μεταξύ των οντοτήτων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία ήταν και η προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία για το φορολογικό έτος 2016 έλαβε 8 “εικονικά” τιμολόγια συνολικής αξίας 417.300,00 € πλέον ΦΠΑ 100.152,00 € και για το φορολογικό έτος 2017 έλαβε 23 “εικονικά” τιμολόγια συνολικής αξίας 569.000,00 € πλέον ΦΠΑ 136.560,00 €, και
- Τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα εταιρεία, από την εν λόγω επιχείρηση κατά το φορολογικό έτος 2016 και 2017 είναι εικονικά καθ’ όσον αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013, δηλαδή κατά την έννοια ότι 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.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), 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, στην προκειμένη περίπτωση, από τα υπ’ αριθ. πρωτ. έγγραφα-πληροφοριακά δελτία της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ και από τις αντίστοιχες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαπιστώθηκε η λήψη εικονικών τιμολογίων από την προσφεύγουσα εταιρεία, εκδόσεως των επιχειρήσεων Ειδικότερα διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε συνολικά:

- εικοσιένα εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς την χρήση 2016, εκ των οποίων τα δεκατρία (13) «εικονικά» τιμολόγια εκδόθηκαν από την επιχείρηση συνολικής καθαρής αξίας 209.875,00 € πλέον ΦΠΑ 48.280,25 €, ενώ τα υπόλοιπα οκτώ (8) «εικονικά» τιμολόγια εκδόθηκαν από την επιχείρηση, συνολικής καθαρής αξίας 417.300,00 € πλέον ΦΠΑ 100.152,00 €, και
- είκοσι τρία (23) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς την χρήση 2017, τα οποία εκδόθηκαν από την επιχείρηση συνολικής καθαρής αξίας 569.000,00€ πλέον ΦΠΑ 136.560,00€.

Επειδή, η ελεγχόμενη εταιρεία με την αποδοχή και λήψη των εικονικών στοιχείων εμφανίζει ανύπαρκτες συναλλαγές με αποτέλεσμα στα τηρούμενα βιβλία να καταχωρούνται διογκωμένες δαπάνες άρα λιγότερα κέρδη και περαιτέρω μικρότερη φορολογική επιβάρυνση, έκπτωση του αναλογούντος Φ.Π.Α. ή και ακόμη

την κάλυψη άλλων συναλλαγών για τις οποίες δεν εκδόθηκαν αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία και γενικά τη μη εμφάνιση της πραγματικής κατάστασης της επιχείρησης.

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, καταρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, καταρχήν, 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, από τις εκθέσεις μερικού ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι οι ως άνω εκδότριες εταιρείες, ήταν κατά τα κρίσιμα έτη φορολογικά μεν υπαρκτές, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτες και τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εικονικά στο σύνολό τους. Συνεπώς δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης για την προσφεύγουσα εταιρεία.

Επειδή, ο προσφεύγων, ο οποίος είχε το βάρος της απόδειξης της πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών, δεν προσκόμισε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή επαρκή στοιχεία που να διαφοροποιούν το πόρισμα του ελέγχου. Ως εκ τούτου, απορρίπτεται ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας.

Επειδή, στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρεία, χωρίς να κάνει κανένα σχολιασμό – ισχυρισμό, αναφέρεται σε απόφαση του Μονομελούς Πλημμελειοδικείου που αθώνει τον Πρόεδρο και Διευθύνοντα Σύμβουλο της προσφεύγουσας, αλλά αφορά τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 121.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 27.130,00€ από την ατομική επιχείρηση φορολογικού έτους 2015.

Ως προς τον 3ο προβαλλόμενο λόγο:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 954 του ΑΣΤΙΚΟΥ ΚΩΔΙΚΑ (Α.Κ.), ορίζεται ότι:

«Συστατικά του ακινήτου είναι και

1. τα πράγματα που έχουν συνδεθεί σταθερά με το έδαφος, ιδίως οικοδομήματα.
2. τα προϊόντα του ακινήτου εφόσον συνεχονται με το έδαφος.
3. το νερό κάτω από το έδαφος και η πηγή.
4. οι σπόροι μόλις σπαρθούν και τα φυτά μόλις φυτευτούν.

Συστατικά του οικοδομήματος είναι όλα τα κινητά που χρησιμοποιήθηκαν για την ανέγερσή του ή συναρμόστηκαν σ' αυτό.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 «Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία» του 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ορίζεται ότι:

« 1. Ενσώματα, βιολογικά και άυλα πάγια στοιχεία. Τα στοιχεία αυτά αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης και μεταγενέστερα επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος κτήσεως. Ειδικότερα, στα πάγια περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων:

α) Η υπεραξία, ως άυλο στοιχείο.

β) Οι δαπάνες βελτίωσης παγίων.

γ) Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης, μόνο όταν εμπίπτουν στον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου.

Σε κάθε άλλη περίπτωση, οι σχετικές δαπάνες αναγνωρίζονται ως έξοδο, σύμφωνα με το άρθρο 25.

δ) Οι δαπάνες ανάπτυξης, οι οποίες αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο όταν, και μόνον όταν, πληρούνται όλες οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

δ1) Υπάρχει πρόθεση και τεχνική δυνατότητα εκ μέρους της οντότητας να ολοκληρώσει τα σχετικά στοιχεία, ούτως ώστε να είναι διαθέσιμα προς χρήση ή διάθεση.

δ2) Εκτιμάται ως σφόδρα πιθανό ότι τα στοιχεία αυτά θα αποφέρουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη.

δ3) Υπάρχει αξιόπιστο σύστημα επιμέτρησης των αποδοτέων σε αυτά ποσών κόστους.

Σε κάθε άλλη περίπτωση, η σχετική δαπάνη αναγνωρίζεται ως έξοδο, σύμφωνα με το άρθρο 25.

ε) Το κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης ή αποκατάστασης ενσώματων πάγιων στοιχείων, όταν η σχετική υποχρέωση γεννάται για την επιχείρηση ως αποτέλεσμα της εγκατάστασης του παγίου ή της χρήσης του στη διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου, για σκοπούς άλλους από την παραγωγή αποθεμάτων στη διάρκεια αυτής της περιόδου. Όταν το εν λόγω κόστος σχετίζεται με την παραγωγή αποθεμάτων στη διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου, το κόστος αυτό επιβαρύνει τα παραχθέντα αποθέματα.[...]

2. Ιδιοπαραγόμενα πάγια στοιχεία

α) Το κόστος κτήσης ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσει το στοιχείο στην κατάσταση λειτουργίας για την οποία προορίζεται.

β) Το κόστος ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου περιλαμβάνει το κόστος πρώτων υλών, αναλώσιμων υλικών, εργασίας και άλλο κόστος που σχετίζεται άμεσα με το εν λόγω πάγιο στοιχείο.

γ) Το κόστος ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου περιλαμβάνει επίσης μια εύλογη αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων που σχετίζονται έμμεσα με το εν λόγω πάγιο στοιχείο, στο βαθμό που τα ποσά αυτά αναφέρονται στην περίοδο κατασκευής.

δ) Το κόστος ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου μακράς περιόδου κατασκευής ή παραγωγής μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους εντόκων υποχρεώσεων κατά το μέρος που αναλογούν σε αυτό.

ε) Ημιτελή ιδιοπαραγόμενα πάγια στοιχεία επιμετρώνται στο κόστος που έχουν απορροφήσει κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.».

Επειδή, στο παράρτημα Α του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), «Βελτίωση παγίου», ορίζεται: «Μια δαπάνη με σκοπό την επέκταση της ωφέλιμης οικονομικής ζωής ενός παγίου ή/και τη βελτίωση της επίδοσής του, σε σχέση με την κατάσταση του παγίου κατά την αρχική του αναγνώριση. Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία (biological assets): Ζώντα ζώα ή φυτά.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 18.1 της Λογιστικής Οδηγία εφαρμογής του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), αναφέρεται ότι:

«Άρθρο 18: Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία

18.1.1 Πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι εκείνα τα στοιχεία (ενσώματα, βιολογικά ή άυλα —ιδιόκτητα ή μισθωμένα με χρηματοδοτική μίσθωση) τα οποία προορίζονται να χρησιμοποιηθούν κατά τρόπο διαρκή για τους σκοπούς της οντότητας και αναμένεται να αποφέρουν οικονομικά οφέλη πέραν της μιας ετήσιας περιόδου.

18.1.2 Κατά την αρχική αναγνώριση, τα πάγια στοιχεία επιμετρούνται στο κόστος κτήσης. Το κόστος κτήσης περιλαμβάνει κάθε δαπάνη που απαιτείται για να περιέλθει ένα περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα κατάσταση ή θέση ή επιδιωκόμενη χρήση. Δηλαδή, περιλαμβάνει το σύνολο των ταμειακών διαθεσίμων ή ταμειακών ισοδύναμων ή την εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που δίνεται κατά το χρόνο απόκτησης ή κατασκευής, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο νόμο. [...]

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.

18.1.8 Στα πλαίσια της παραγράφου 18.1.7 της παρούσης, κάποια πάγια ενδεχομένως να απαιτούν σημαντικές επιθεωρήσεις/συντηρήσεις σε τακτά διαστήματα, για εντοπισμό τεχνικών προβλημάτων ή

ελαττωμάτων, ανεξαρτήτως του εάν θα λάβει χώρα αντικατάσταση μερών. Το κόστος τέτοιων επιθεωρήσεων/συντηρήσεων ενδέχεται να είναι σημαντικό. Στην περίπτωση αυτή, και με σκοπό την επίτευξη της εύλογης παρουσίας, το αρχικό κόστος κτήσης του παγίου θεωρείται ότι περιλαμβάνει και συστατικό επιθεώρησης/συντήρησης, το οποίο αναγνωρίζεται ως ξεχωριστό πάγιο, συστατικό του κτηθέντος παγίου, βάσει της γενικά παραδεκτής αρχής της λογιστικής των συστατικών (component account). Δηλαδή, στην περίπτωση αυτή, το εν λόγω κόστος αντιμετωπίζεται ως ξεχωριστό συστατικό του παγίου κατά την αρχική αναγνώριση και υπόκειται (αυτό το συστατικό) σε απόσβεση στο χρονικό διάστημα που αφορά.[...].

18.1.12 Μεταγενέστερα της αρχικής τους αναγνώρισης, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία (ενσώματα, βιολογικά, και άυλα —ιδιόκτητα ή μισθωμένα με χρηματοδοτική μίσθωση), δηλαδή σε κάθε ημερομηνία που συντάσσονται χρηματοοικονομικές καταστάσεις, επιμετρώνται στο αρχικό κόστος κτήσης, πλέον των δαπανών βελτίωσης, πλέον των δαπανών επισκευής και συντήρησης (μόνο εφόσον πληρούν τον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου), και αφαιρουμένων των προσαρμογών αξίας (αποσβέσεις και απομειώσεις).».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 18.1.13 της Λογιστικής Οδηγίας των Ε.Λ.Π. και τη γνωμ. 1253/2015 του ΣΛΟΤ ο λογιστικός χειρισμός των βελτιώσεων και επεκτάσεων που γίνονται σε εκμισθωμένο ακίνητο από μισθωτή έχει ως εξής:

«(α) Για τον μισθωτή

(α1) Αν ο μισθωτής εξαντλήσει την ωφέλιμη οικονομική ζωή των εν λόγω στοιχείων, δηλαδή δε θα αποφέρουν οικονομική χρησιμότητα στον εκμισθωτή με τη λήξη της μίσθωσης και την αποχώρησή του μισθωτή από το ακίνητο, τα αναγνωρίζει ως πάγια στοιχεία στην κατηγορία που αφορούν και τα αποσβένει στο μικρότερο χρόνο μεταξύ ωφέλιμης οικονομικής ζωής τους και συμβατικού χρόνου μίσθωσης του ακινήτου.

(α2) Αν ο μισθωτής δεν εξαντλήσει την ωφέλιμη οικονομική ζωή των εν λόγω στοιχείων, δηλαδή θα αποφέρουν οικονομική χρησιμότητα στον εκμισθωτή με τη λήξη της μίσθωσης και την αποχώρησή του από το ακίνητο, τα αναγνωρίζει ως άυλα στοιχεία (δικαίωμα χρήσης) και τα αποσβένει στο συμβατικό χρόνο μίσθωσης του ακινήτου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 «Φορολογικές Αποσβέσεις» του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), 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 ,

β) τον μισθωτή, σε περίπτωση χρηματοδοτικής μίσθωσης κατά την έννοια των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ε.Ε. δυνάμει του Κανονισμού 1606/2002 (Δ.Π.Χ.Α. - υποχρεωτική εφαρμογή Δ.Π.Χ.Α.) ή κατά την έννοια των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.) του ν. 4308/2014.

[...]

4. Κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου και του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος αποσβένονται, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

Κατηγορία ενεργητικού επιχείρησης	Συντελεστής φορολογικής απόσβεσης (% ανά φορολογικό έτος)
Κτίρια, κατασκευές, εγκαταστάσεις, βιομηχανικές και ειδικές εγκαταστάσεις, μη κτιριακές εγκαταστάσεις, αποθήκες και σταθμοί, περιλαμβανομένων των παραρτημάτων τους (και ειδικών οχημάτων φορτοεκφόρτωσης)	4
Εδαφικές εκτάσεις που χρησιμοποιούνται σε εξόρυξη και λατομεία, εκτός αν χρησιμοποιούνται για τις υποστηρικτικές δραστηριότητες εξόρυξης	5
Αεροσκάφη, σιδηροδρομικοί συρμοί, πλοία και σκάφη	5

Κατηγορία ενεργητικού επιχείρησης	Συντελεστής φορολογικής απόσβεσης (% ανά φορολογικό έτος)
Μηχανήματα, εξοπλισμός εκτός Η/Υ και λογισμικού	10
Μέσα μεταφοράς ατόμων	16
Μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων	12
Άυλα στοιχεία και δικαιώματα και έξοδα πολυετούς απόσβεσης	10
Εξοπλισμός Η/Υ, κύριος και περιφερειακός και λογισμικό	20
Λοιπά πάγια στοιχεία της επιχείρησης	10
Εξοπλισμός και όργανα, που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες εκτέλεσης επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας. Ως εξοπλισμός και όργανα που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες εκτέλεσης της επιστημονικής και της τεχνολογικής έρευνας, θεωρείται αυτός, που περιγράφεται στο σχετικό άρθρο της κοινής υπουργικής απόφασης του άρθρου 22Α.	40

[...]

7. Το ποσό της φορολογικής απόσβεσης δεν δύναται να υπερβεί το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής, καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος. Εάν η αποσβέσιμη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης είναι μικρότερη από χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, το εν λόγω στοιχείο μπορεί να αποσβεστεί εξ ολοκλήρου μέσα στο φορολογικό έτος που αποκτήθηκε το περιουσιακό στοιχείο. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να αναπροσαρμόζεται το ποσό που ορίζεται στο προηγούμενο εδάφιο μία φορά ανά πέντε έτη, με βάση τα κατάλληλα στοιχεία που δημοσιεύονται από την Ελληνική Στατιστική Αρχή (ΕΛ.ΣΤΑΤ.).».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1073/31-03-2015 με θέμα « Κοινοποίηση και ερμηνεία των διατάξεων περί φορολογικών αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν.4172/2013.», αναφέρεται ότι:

«[...] 2. Ειδικότερα, με την παρ.1 του άρθρου 24 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από: α) τον κύριο των πάγιων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β της παραγράφου αυτής, β) τον μισθωτή, σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης.

Διευκρινίζουμε ότι ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο εν γένει νοείται το περιουσιακό στοιχείο το οποίο προορίζεται να χρησιμοποιηθεί κατά τρόπο διαρκή για τους σκοπούς της επιχείρησης και τα οφέλη από τη χρήση του εκτείνονται πέραν του ενός έτους. [...]

5.δ. Στην περίπτωση ανέγερσης ακινήτου σε έδαφος κυριότητας του εκμισθωτή με δαπάνες του μισθωτή, ο εκμισθωτής διενεργεί αποσβέσεις επί της αξίας αυτού, ανεξάρτητα από το χρόνο ανέγερσής του, με βάση τις διατάξεις του άρθρου αυτού, ενώ ο μισθωτής, εφόσον ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά του, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ίδιου νόμου, τις δαπάνες που πραγματοποίησε για την ανέγερση του ακινήτου.

5.ε.....

5. στ. Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης εκπίπτουν με βάση τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του Ν.4172/2013 κατά το χρόνο πραγματοποίησής τους καθόσον δεν αποτελούν κόστη κτήσης ή κατασκευής, βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής του πίνακα της παρ.4 του άρθρου αυτού.[...]

8. Με την παρ.7 του ίδιου άρθρου, ορίζεται ότι το ποσό της φορολογικής απόσβεσης δεν δύναται να υπερβεί το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής, καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος.

Επομένως, η διενέργεια φορολογικών αποσβέσεων για κάποιο πάγιο διακόπτεται από τη στιγμή που το σύνολο των αποσβέσεων που έχουν διενεργηθεί γι αυτό γίνει ίσο με την αποσβεστέα αξία του (μείον ένα λεπτό), χωρίς να ενδιαφέρει αν αυτό εξακολουθεί να χρησιμοποιείται παραγωγικά από την επιχείρηση.

Εάν η αποσβέσιμη αξία (αξία κτήσης) ενός περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης είναι μικρότερη από χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, το εν λόγω στοιχείο μπορεί να αποσβεστεί εξ ολοκλήρου μέσα στο φορολογικό έτος που αυτό αποκτήθηκε. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να αναπροσαρμόζεται το ποσό που ορίζεται στο προηγούμενο εδάφιο μία φορά ανά πέντε (5) έτη, με βάση τα κατάλληλα στοιχεία που δημοσιεύονται από την Ελληνική Στατιστική Αρχή (ΕΛ.ΣΤΑΤ.).

Δηλαδή, η εφάπαξ απόσβεση των εν λόγω παγίων δεν είναι υποχρεωτική αλλά δυνητική.

Συνεπώς, κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο του οποίου η αξία κτήσης είναι μέχρι χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, μπορεί να αποσβεστεί είτε εφάπαξ στο φορολογικό έτος που αποκτήθηκε, είτε τμηματικά με βάση το συντελεστή απόσβεσης από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιήθηκε ή τέθηκε σε λειτουργία. Σημειώνεται ότι η επιλογή της εφάπαξ ή της τμηματικής φορολογικής απόσβεσης αφορά κάθε πάγιο ξεχωριστά, πράγμα που σημαίνει ότι οι επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα ορισμένα από τα ίδια πάγια (αξίας κτήσης το καθένα μέχρι 1.500 ευρώ) να τα αποσβένουν εφάπαξ στο συγκεκριμένο φορολογικό έτος και άλλα να τα αποσβένουν τμηματικά σύμφωνα με τα ανωτέρω.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1103/11-05-2015 με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τη φορολογική αντιμετώπιση της ανέγερσης κτίσματος ή βελτιώσεων και επεκτάσεων με δαπάνες του μισθωτή σε ακίνητο κυριότητας του εκμισθωτή, με βάση τις διατάξεις του Ν. 4172/2013.», αναφέρεται ότι:

« [...] 9. Τέλος, αναφορικά με την έκπτωση δαπανών από τον μισθωτή για την ανέγερση κτίσματος σε ακίνητο τρίτου, στην παράγραφο 5.δ της ΠΟΛ. 1073/2015 εγκυκλίου μας αναφέρεται ότι στην περίπτωση ανέγερσης ακινήτου σε έδαφος κυριότητας του εκμισθωτή με δαπάνες του μισθωτή, ο μισθωτής, εφόσον ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά του, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του Ν. 4172/2013, τις δαπάνες που πραγματοποίησε για την ανέγερση του ακινήτου. Διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες αυτές εκπίπτουν ισόποσα επιμεριζόμενες στα έτη της μίσθωσης, καθώς η ωφέλεια από τη χρήση του μισθίου εκτείνεται σε περισσότερα του ενός έτη. Δεδομένου ότι οι δαπάνες για την πραγματοποίηση βελτιώσεων ή επεκτάσεων δεν διαφέρουν ουσιωδώς από τις δαπάνες ανέγερσης κτίσματος, τα ανωτέρω εφαρμόζονται και για τις δαπάνες αυτές (βελτιώσεων και επεκτάσεων), ανακαλουμένων όσων αναφέρονται σχετικά στην παράγραφο 5.ε της ΠΟΛ. 1073/2015 .».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1120/25-04-2014 με θέμα «Φορολογική μεταχείριση των αμοιβών που καταβάλλονται για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές και παρόμοιες υπηρεσίες.», αναφέρεται ότι:

« [...] Στις αμοιβές για τεχνικά έργα περιλαμβάνονται οι αμοιβές που καταβάλλονται σε εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων καθώς και οι αμοιβές που καταβάλλονται για παρεχόμενες υπηρεσίες που σχετίζονται όμως με την εκτέλεση και ολοκλήρωση των έργων αυτών.

Ως τεχνικό έργο θεωρείται η εκτέλεση εργασιών κατασκευής έργου συνδεδεμένου μετά του εδάφους όπως για παράδειγμα τα οικοδομικά, λιμενικά, υδραυλικά, οδοποιίας, γεφυροποιίας, σιδηροδρόμων και έργα υπαίθρου. Ως τεχνικό έργο θεωρείται επίσης και η εργασία προσθήκης επί υφιστάμενου ήδη πράγματος νέου στοιχείου ή ιδιότητας, ανεξάρτητα αν τα συνδεδεμένα θα αποτελέσουν ενιαίο πράγμα ή όχι (όπως για παράδειγμα εκτέλεση μηχανολογικών, ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων).».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1042/08-02-1993 με θέμα «Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του ν.2065/1992 που ρυθμίζουν θέματα φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων.», αναφέρεται ότι:

«[...] Στην έννοια του όρου «δαπάνες επισκευής και συντήρησης» περιλαμβάνονται:

α) ως δαπάνες επισκευής, αυτές που γίνονται με σκοπό να επαναφέρουν κάποιο ακίνητο που έχει υποστεί βλάβη ή αλλοίωση, στην αρχική του καλή κατάσταση και

β) ως δαπάνες συντήρησης, αυτές που γίνονται με σκοπό να διατηρηθεί κάποιο ακίνητο σε καλή κατάσταση και προληφθούν ή παρεμποδιστούν τυχόν βλάβες ή αλλοιώσεις αυτού από τη χρήση ή λειτουργία ή την πάροδο του χρόνου (βλ. Σ.τ.Ε. 3775/72).

Στις δαπάνες επισκευής και συντήρησης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες βελτίωσης, οι οποίες, αντίθετα με τις πρώτες που αποβλέπουν στη διατήρηση της υφισταμένης αξίας του ακινήτου, αποβλέπουν στην επαύξηση ή επέκταση ή συμπλήρωση του περιουσιακού στοιχείου, δηλαδή γενικά στην επαύξηση της αξίας του (βλέπε Σ.τ.Ε. 3775/72).».

Επειδή, οι βασικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας για τις λογιστικές διαφορές που προέκυψαν από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ είναι ότι:

- οι δαπάνες δεν αφορούν προσθήκες και βελτιώσεις, που προσαυξάνουν την αξία των παγίων αλλά δαπάνες επισκευών και συντηρήσεων που σωστά εκπέσθηκαν εξ' ολοκλήρου στη χρήση που πραγματοποιήθηκαν, και
- Μεγάλο μέρος των δαπανών αφορά σε τιμολόγια κάτω των 1.500,00 ευρώ που ο νόμος δίνει τη δυνατότητα να εκπέσουν εφ' άπαξ.

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, έκρινε ότι οι δαπάνες της ελεγχόμενης εταιρείας δεν αφορούν εργασίες συντήρησης-αποκατάστασης λόγω φθορών, καθώς προσδίδουν μεσοπρόθεσμη ή μακροπρόθεσμη ωφέλεια και για τον λόγο αυτό δεν έπρεπε να εκπέσουν οι δαπάνες των τιμολογίων της εξ' ολοκλήρου στη χρήση που διενεργήθηκαν οι εργασίες. Οι περιγραφές των εργασιών, βάσει των στοιχείων του φακέλου και των τιμολογίων, παραπέμπουν κατά κύριο λόγο σε κόστη νέων παγίων, νέων εγκαταστάσεων, ανακαινίσεων, ανακατασκευών και εκσυγχρονισμό (βελτίωση) υφιστάμενων κτιριακών εγκαταστάσεων και υποδομών ευρεία κλίμακας, το ύψος δε των αντίστοιχων ταμειακών εκροών που διενεργήθηκαν είναι ιδιαίτερα μεγάλο (σημαντικότητα του ποσού), και σε κάθε περίπτωση συμπεραίνεται ότι οι τεχνικές παρεμβάσεις που έγιναν προσδίδουν ωφέλεια πέραν του έτους αυξάνοντας την (πραγματική) ωφέλιμη ζωή.

Ως εκ τούτου, οι δαπάνες αυτές εμπίπτουν τους εννοιολογικούς ορισμούς του παγίου, κατά ΕΛΠ και λοιπή νομολογία, και πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 18 του ν. 4308/2014(Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 24 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) περί τμηματικής απόσβεσης αυτών, καθότι η ωφέλεια από τη χρήση του μισθίου εκτείνεται σε περισσότερα του ενός έτη.

Επειδή, ο ορθός χειρισμός των δαπανών αυτών, θα ήταν η αναγνώριση τους ως πάγιου περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης και η διενέργεια σχετικών αποσβέσεων από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία σύμφωνα με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις. Δηλαδή θα έπρεπε να καταχωρηθούν (εγγραφούν) αρχικά ως αγορά/προσθήκη/βελτίωση πάγιου περιουσιακού στοιχείου και στη συνέχεια στο μητρώο παγίων της ελεγχόμενης, να διενεργηθούν οι προβλεπόμενες από το νόμο αποσβέσεις καθώς προορίζονται να χρησιμοποιηθούν κατά τρόπο διαρκή για τους σκοπούς της οντότητας, οι οποίες αναμένεται να αποφέρουν οικονομικά οφέλη πέραν της μιας ετήσιας περιόδου.

Επειδή, στο υποβληθέν υπόμνημα γίνεται αναφορά για πλήρη ανακαίνιση της ξενοδοχειακής μονάδας αναγνωρίζοντας τη σημαντική τεχνική παρέμβαση που έγινε καθώς σύμφωνα με την επιχειρηματική πρακτική οι ξενοδοχειακές μονάδες προβαίνουν σε σημαντικές επενδύσεις σε πάγιο κεφάλαιο προκειμένου να παραμείνουν ανταγωνιστικές και να αναβαθμίσουν τις παρεχόμενες υπηρεσίες τους.

Ειδικότερα, στο υπόμνημα αναφέρονται τα εξής:

«.....Η εταιρεία, με στοιχεία που δεν είναι δυνατόν να αμφισβητηθούν, αποδεικνύει ότι η πλήρης ανακαίνιση της ξενοδοχειακής μονάδας πραγματοποιήθηκε προσκομίζοντας φωτογραφικό υλικό για την κατάσταση που ήταν πριν την έναρξη των εργασιών – κατά τη διάρκεια των εργασιών και με το πέρας των εργασιών καθώς και διαφημιστικό υλικό πριν την ανακαίνιση και μετά την ανακαίνιση....».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι οι δαπάνες που έκανε αφορούν σε εργασίες συντήρησης αποκατάστασης-ανακατασκευής λόγω φθορών δίχως να προσδίδουν μεσοπρόθεσμη ή μακροπρόθεσμη σε αυτήν ωφέλεια και εξέπεσε τις δαπάνες εξ' ολοκλήρου στη χρήση που διενεργήθηκαν οι εργασίες σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 και 23 του Κ.Φ.Ε. Ωστόσο ο εν λόγω προβαλλόμενος ισχυρισμός δε συνάδει με την κοινή επιχειρηματική λογική και πρακτική, καθώς αφενός μεν οι περιγραφές των εργασιών βάσει των στοιχείων του φακέλου παραπέμπουν κατά κύριο λόγο σε κόστη νέων κατασκευών, νέων εγκαταστάσεων και ανακατασκευών, αφετέρου δε το ύψος των αντίστοιχων ταμειακών εκροών που διενεργήθηκαν είναι ιδιαίτερα μεγάλο, και σε κάθε περίπτωση συμπεραίνεται ότι οι τεχνικές παρεμβάσεις που έγιναν προσδίδουν ωφέλεια πέραν του έτους. Κατά συνέπεια, οι δαπάνες αυτές έχουν τους εννοιολογικούς ορισμούς του παγίου, πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 18 του ν.4308/2014(Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 24 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) περί τμηματικής απόσβεσης.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι μεγάλο μέρος των δαπανών αφορά σε τιμολόγια κάτω των 1.500,00 ευρώ που ο νόμος δίνει τη δυνατότητα να εκπέσουν εφ' άπαξ. Δηλαδή εάν η αποσβέσιμη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης είναι μικρότερη από χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, το εν λόγω στοιχείο μπορεί να αποσβεστεί εξ ολοκλήρου μέσα στο φορολογικό έτος που αποκτήθηκε το περιουσιακό στοιχείο.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1073/31-03-2023 του ΓΓΔΕ διευκρινίστηκε ότι η εφάπαξ απόσβεση των εν λόγω παγίων δεν είναι υποχρεωτική αλλά δυνητική. Συνεπώς, κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο του οποίου η αξία κτήσης είναι μέχρι χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, μπορεί να αποσβεστεί είτε εφάπαξ στο φορολογικό έτος που αποκτήθηκε, είτε τμηματικά με βάση το συντελεστή απόσβεσης από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιήθηκε ή τέθηκε σε λειτουργία. Σημειώνεται ότι η επιλογή της εφάπαξ ή της τμηματικής φορολογικής απόσβεσης αφορά κάθε πάγιο ξεχωριστά, πράγμα που σημαίνει ότι οι επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα ορισμένα από τα ίδια πάγια (αξίας κτήσης το καθένα μέχρι 1.500 ευρώ) να τα αποσβένουν εφάπαξ στο συγκεκριμένο φορολογικό έτος και άλλα να τα αποσβένουν τμηματικά.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η εξ' ολοκλήρου απόσβεση ενός παγίου κάτω των 1.500 ευρώ εξαρτάται από το ενιαίο αυτού που σημαίνει ότι το συγκεκριμένο πάγιο μπορεί να προσφέρει αξία, αυτόνομο και χωρίς τον συνδυασμό στη λειτουργία του με άλλα δομικά στοιχεία.

Επειδή, οι δαπάνες που επικαλείται η προσφεύγουσα εταιρεία αφενός μεν είναι δαπάνες κάτω των 1.500,00 ευρώ, αφετέρου δε σύμφωνα με τις περιγραφές των σχετικών παραστατικών αφορούν οικοδομικά υλικά, σιδηροκατασκευές, σκυροδέματα, ξυλεία, υδραυλικά υλικά και εργασίες, χρώματα κλπ. που από μόνα τους δε συνιστούν ξεχωριστά (αυτοτελή) πάγια αλλά ενσωματώνονται και προσαυξάνουν την αξία των υφιστάμενων παγίων ή συνιστούν ένα νέο ενιαίο πάγιο περιουσιακό στοιχείο. Συνεπώς σε περίπτωση κατασκευής παγίων που ενσωματώνονται υλικά, η απόκτηση των οποίων, γίνεται τμηματικά με λήψη ξεχωριστών τιμολογίων (παραστατικών), δε δύναται να αποσβεστούν ανά τιμολόγιο αλλά ο ορθός λογιστικός τους χειρισμός είναι η καταχώρησή τους σε λογαριασμό παγίου υπό κατασκευή (παρ. 2.2.109 του ΕΓΛΣ) και μετά την ολοκλήρωσή του μεταφέρεται στον κατάλληλο λογαριασμό νέου παγίου ή προσθήκης / βελτίωσης ήδη υπάρχοντος και αποσβένεται τμηματικά.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αναφέρεται στα πιο κάτω τιμολόγια υψηλής αξίας άνω των 1.500,00€:

A/A	Προμηθευτής	Παραστατικό	Αξία
1			20.000,00€
2			15.100,00 €
3			14.900,00 €
4			20.000,00€
5			20.000,00€
	Σύνολο		90.000,00€

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία για τα πρώτα τρία (3) τιμολόγια ισχυρίζεται ότι αφορούν υπηρεσίες (ήτοι ετήσια μόνωση και συντήρηση ταρτατών, εργασίες για τη συντήρηση - επισκευή και βελτίωση Η/Μ Εγκαταστάσεων Ξενοδοχειακών Μονάδων, Μηχανοστασίων, ετήσια συντήρηση πισινών κτλ) που το ξενοδοχείο λαμβάνει σε ετήσια βάση στα πλαίσια της συντήρησης των μονάδων του ώστε οι εγκαταστάσεις να είναι λειτουργικές ως προς τους επισκέπτες του ξενοδοχείου

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ έκρινε ότι οι ως άνω εργασίες, λόγω του αντικειμένου των εργασιών και του μεγάλου κόστους έχουν σαν αποτέλεσμα να αυξάνουν την απόδοση των εγκαταστάσεων και συνιστούν κατά την κρίση του ελέγχου δαπάνες βελτίωσης.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία για τα δύο (2) επόμενα τιμολόγια ισχυρίζεται ότι αφορούν εργασίες που έγιναν σε μισθωμένο από τον ΕΟΤ ακίνητο συνολικού εμβαδού 21.915 μ² (εδαφική έκταση 11.130 μ² και αιγιαλός 10.785 μ²) για μεταφορά και διάστρωση άμμου καθώς και τον καθαρισμό του βυθού της παραλίας, τις οποίες θεωρεί δαπάνες συντήρησης του χώρου, με αποτέλεσμα να τις εκπέσει εξ' ολοκλήρου μέσα στη χρήση.

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ ορθώς έκρινε ότι οι ως άνω εργασίες (δαπάνες), που έγιναν σε μισθωμένο από τον ΕΟΤ ακίνητο συνολικού εμβαδού 21.915 μ² διάρκειας 50 ετών από την 23/09/1970, οι οποίες βαρύνουν το μισθωτή, έπρεπε ως προς τον φορολογικό χειρισμό αυτών, να κατανέμονται ισόποσα στα χρόνια μέχρι τη λήξη της μίσθωσης, καθώς θεωρήθηκαν δαπάνες βελτίωσης του χώρου του ακινήτου.

Ως εκ τούτου, οι δαπάνες προσθηκών-βελτιώσεων σε ακίνητα τρίτων εκπίπτουν (αποσβένονται) ισόποσα για όσα έτη διαρκεί η μίσθωση, αρχής γενομένης από το χρόνο έναρξης της χρησιμοποίησης τους και όχι εφάπαξ μέσω καταχώρησης τους ως δαπάνη χρήσης.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί εσφαλμένη ερμηνεία- εφαρμογή του νόμου και εσφαλμένη κρίση επί των αποδείξεων (Αποσβέσεις – Πάγια) απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται αναλυτικά στην απόέκθεση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, επί της οποίας εδράζονται οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανή προσφυγή της Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία, **και την επικύρωση**

- Της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ,
- Της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ,
- Της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ,
- Της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ,

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016

1. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης) φορολογικής περιόδου 01/01/16 – 31/12/16.

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	248.294,46 €	248.294,46 €
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	124.147,23 €	124.147,23 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	372.441,69 €	372.441,69 €

2. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης) φορολογικής περιόδου 01/01/16 – 31/12/16.

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Διαφορά Χρεωστικού Υπολοίπου ΦΠΑ	48.394,64 €	48.394,64 €
Πρόστιμο φόρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	24.197,32 €	24.197,32 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	72.591,96 €	72.591,96 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	100.152,00	100.152,00

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

3. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης) φορολογικής περιόδου 01/01/17 – 31/12/17.

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	182.295,03 €	182.295,03 €
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	91.147,52 €	91.147,52 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	273.442,55 €	273.442,55 €

4. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης) φορολογικής περιόδου 01/01/17 – 31/12/17.

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Διαφορά Χρεωστικού Υπολοίπου ΦΠΑ	92.539,51 €	92.539,51 €
Πρόστιμο φόρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	46.269,75 €	46.269,75 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	138.809,26 €	138.809,26 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	144.342,19 €	144.342,19 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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.