



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 28-02-2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 495

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/υση : Τακαντζά 8 -10,

Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206/4-11-2022) εφεξής Κ.Φ.Δ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

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

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία, υπ' αριθμόν πρωτοκόλλου (ELENXIS)
ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ.
αλλοδαπής (.....), εδρεύουσας στη, οδός,
..... και εκπροσωπούμενης νόμιμα, έχοντας λάβει Α.Φ.Μ. στην Ελληνική
Επικράτεια, λόγω σύναψης σύμβασης τεχνικού έργου στην ημεδαπή, με δηλωθείσα έδρα
άσκησης της δραστηριότητας στην οδό, Τ.Κ., κατά των με αριθμό:
α) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου Φόρου
Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020 (φορολογικής περιόδου 01.01.2020-31.12.2020) και
της συνημμένης στην ανωτέρω πράξη από Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου
Φορολογίας Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας και β) (ELENXIS) και
TAXIS Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) και
της συνημμένης στην ανωτέρω πράξη από Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου
Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2020, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας και τα
προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, με την οποία
ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας,
όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS)
ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας αλλοδαπής νομικής οντότητας, με την επωνυμία
«.....», Α.Φ.Μ. αλλοδαπής (.....), εδρεύουσας στη, οδός
....., και εκπροσωπούμενης νόμιμα, έχοντας λάβει Α.Φ.Μ. στην
Ελληνική Επικράτεια, με δηλωθείσα έδρα άσκησης της δραστηριότητας στην οδό, Τ.Κ.
....., η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** μετά την μελέτη και την αξιολόγηση
όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων δί' αυτής λόγων,
επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής
Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020 (φορολογικής περιόδου 01. 01.2020-
31.12.2020) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, καταλογίστηκε σε βάρος της
προσφεύγουσας αλλοδαπής νομικής οντότητας, κύριος φόρος ποσού 236.568,79€ πλέον
προστίμου άρθρου 58 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), ύψους 118.284,40€, ήτοι συνολικό ποσό
354.853,19€.

Με την με αριθμό(ELENXIS) και TAXIS Οριστική Πράξη Επιβολής
Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) φορολογικού έτους 2020, της Προϊσταμένης της
Δ.Ο.Υ. Καβάλας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο του άρθρου 54 Ν. 4987/
2022 (Κ.Φ.Δ.), λόγω μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος, κατά παράβαση του άρθρου
13 του ιδίου νόμου, ποσού 2.500,00 ευρώ.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων
μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Κ.Φ.Δ. (Ν. 4987/2022) της Δ.Ο.Υ. Καβάλας,
κατόπιν φορολογικού ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αριθμ. εντολής
ελέγχου της Προϊσταμένης της.

Αναφορικά με το ιστορικό της υπόθεσης η προσφεύγουσα αλλοδαπή τεχνική εταιρεία
(εργολάβος) με έδρα στη, σύναψε την από σύμβαση
«.....» (εργοδότης), Α.Φ.Μ. και έδρα στην, με την
οποία ανέλαβε την εργολαβική εκτέλεση των εσωτερικών εργασιών ολοκλήρωσης της κατασκευής
του κεντρικού κτιρίου του ξενοδοχειακού συγκροτήματός της και ειδικότερα, των **εσωτερικών
εργασιών τελικής διαμόρφωσης του εσωτερικού του κτιρίου**, όπως εσωτερικές τοιχοποιίες,
τοποθέτηση πλακιδίων/χαλιών στο πάτωμα, εσωτερικά χωρίσματα, γυψοσανίδες και
ψευδοροφές, κατασκευή υδραυλικών/αποχέτευσης/ηλεκτρικής εγκατάστασης, κατασκευή
δωματίων και χώρων υγιεινής, οι οποίες θα ξεκινούσαν αμέσως μετά την ολοκλήρωση των

εργασιών στατικής ενίσχυσης του σκελετού του κτιρίου, που είχε αναλάβει η εξειδικευμένη εταιρεία Η διάρκεια της ως άνω σύμβασης με την «.....» ορίσθηκε για χρονικό διάστημα 270 ημερών, δηλαδή εννέα (9) μηνών, χωρίς όμως να προσδιορίζεται και να συμφωνείται ο χρόνος έναρξης της εκτέλεσης των εργασιών.

Ακολούθως, η προσφεύγουσα υπέβαλε, στις, στην Δ.Ο.Υ. Καβάλας την υπ' αριθμ. δήλωση έναρξης εργασιών της στην Ελληνική Επικράτεια, με ημερομηνία έναρξης εργασιών, στις

Για τις παρασχεθείσες συμβατικές υπηρεσίες της στα πλαίσια εκτέλεσης της εν λόγω σύμβασης ιδιωτικού τεχνικού έργου εξέδωσε, κατά το φορολογικό έτος 2020, τα υπ' αριθμ. και Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, καθαρής αξίας 309.773,00€ και 675.930,31€, αντίστοιχα.

Επιπροσθέτως, η ελεγχόμενη οντότητα υπέβαλε την με α/α αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, δηλώνοντας ακαθάριστα έσοδα από παροχή τεχνικών υπηρεσιών και λογιστικά και φορολογικά καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, ποσών 985.703,31€, δεδομένου ότι δεν δηλώθηκαν αγορές και επιχειρηματικές δαπάνες εκπιπόμενες στη φορολογία εισοδήματος και εν συνεχεία, στις, υπέβαλε την με α/α τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, στην οποία δήλωσε μηδενικά λογιστικά και φορολογικά αποτελέσματα (κέρδη/ζημίες).

Η προσφεύγουσα αλλοδαπή εταιρία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση των υπ' αριθμ.: α) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020 (φορολογικής περιόδου 01.01.2020-31.12.2020) και β) (ELENXIS) και TAXIS Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2020, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

Πρώτος λόγος

Εσφαλμένη εφαρμογή και ερμηνεία των διατάξεων και πλάνη περί τα πράγματα και εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών δεδομένων.

Δεύτερος λόγος

Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.

Τρίτος λόγος

Παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.

Αναφορικά με τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) 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... 3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο. Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου. Η Φορολογική Διοίκηση στις περιπτώσεις που διενεργεί φορολογικό έλεγχο από το γραφείο της, αξιοποιεί κάθε στοιχείο που έχει στην κατοχή της όπως, οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος καθώς και οποιοδήποτε έγγραφο ή πληροφορία περιήλθε από τρίτους. [...]».

Επειδή, με το άρθρο 13 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) 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, με το άρθρο 28 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 4987/2022) ορίζεται ότι: «Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) 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, στο άρθρο 64 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του Κ.Δ.Δ., οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (Σ.τ.Ε. 451/1991).

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 (Σ.τ.Ε. 941/1989, Ολ 3158/1976).

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

Επειδή, 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).

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). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή οι εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις και κρίσεις, που να διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, σύμφωνα με το άρθρο 21 του Π.Δ. 16/1989 (έκθεση ελέγχου). Τα πορίσματα δε πρέπει να διατυπώνονται με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή, στο άρθρο 1 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) ρυθμίζει τη φορολογία του εισοδήματος: α) των φυσικών προσώπων, β) των νομικών προσώπων και των κάθε είδους νομικών οντοτήτων».

Επειδή, στο άρθρο 3 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «Υποκείμενα του φόρου. 1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του Α.Ν. 89/1967 (Α' 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα.

Επειδή, στο άρθρο 4 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «Φορολογική κατοικία. 1. {...}3. Ένα νομικό πρόσωπο ή μία νομική οντότητα είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας για οποιοδήποτε φορολογικό έτος, εφόσον: α) συστάθηκε ή ιδρύθηκε, σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο, β) έχει την καταστατική έδρα του στην Ελλάδα ή γ) ο τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης είναι στην Ελλάδα οποιαδήποτε περίοδο στη διάρκεια του φορολογικού έτους. 4. Ο «τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης» είναι στην Ελλάδα με βάση τα πραγματικά περιστατικά και τις συνθήκες λαμβάνοντας υπόψη ιδίως τα εξής: α) τον τόπο άσκησης καθημερινής διοίκησης, β) τον τόπο λήψης στρατηγικών αποφάσεων, γ) τον τόπο ετήσιας γενικής συνέλευσης των μετόχων ή εταίρων, δ) τον τόπο τήρησης βιβλίων και στοιχείων, ε) τον τόπο συνεδριάσεων του διοικητικού συμβουλίου ή όποιου άλλου εκτελεστικού οργάνου διοίκησης, στ) την κατοικία των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή όποιου άλλου εκτελεστικού οργάνου διοίκησης. Σε συνδυασμό με τη συνδρομή των παραπάνω περιστατικών και συνθηκών είναι δυνατόν να συνεκτιμάται και η κατοικία της πλειοψηφίας των μετόχων ή εταίρων.

Επειδή, στο άρθρο 5 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή. 1. Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή είναι κάθε εισόδημα πηγής Ελλάδας και ιδίως: α) {...} ε) το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκείται στην ημεδαπή μέσω μόνιμης εγκατάστασης.. 2. Ως εισόδημα, που προκύπτει στην αλλοδαπή, νοείται κάθε εισόδημα που δεν προκύπτει στην ημεδαπή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 1».

Επειδή, στο άρθρο 6 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «Μόνιμη εγκατάσταση. 1. «Μόνιμη εγκατάσταση» ορίζεται ο καθορισμένος τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μέσω του οποίου διεξάγονται εν όλω ή εν μέρει οι δραστηριότητες της επιχείρησης. 2. Ο όρος «μόνιμη

εγκατάσταση» περιλαμβάνει κυρίως: α) τόπο της διοίκησης, β) υποκατάστημα, γ) γραφείο, δ) εργοστάσιο, ε) εργαστήριο και στ) ορυχείο, μεταλλείο, πηγή πετρελαίου ή αερίου, λατομείο ή οποιονδήποτε άλλο τόπο εξόρυξης φυσικών πόρων. 3. Το εργοτάξιο ή ένα έργο κατασκευής ή συναρμολόγησης ή δραστηριότητες επίβλεψης που συνδέονται με αυτά θεωρείται ότι συνιστά μόνιμη εγκατάσταση, μόνον εφόσον διαρκεί για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των τριών (3) μηνών».

Επειδή, ο ισχύων Κ.Φ.Ε., όπως αναφέρεται στις Αιτιολογικές Εκθέσεις των άρθρων 4 και 6 του Ν. 4172/2013 και του άρθρου 1 του Ν. 4646/2019 ακολουθεί την Πρότυπη Σύμβαση και τις κατευθυντήριες Οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α και οι Σ.Α.Δ.Φ. κατισχύουν του εσωτερικού δικαίου, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Συντάγματος.

Επειδή, στο άρθρο 28 του Συντάγματος ορίζεται ότι: «Οι γενικά παραδεγμένοι κανόνες του διεθνούς δικαίου, καθώς και οι διεθνείς συμβάσεις, από την επικύρωσή τους με νόμο και τη θέση τους σε ισχύ σύμφωνα με τους όρους καθεμιάς, αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του εσωτερικού ελληνικού δικαίου και υπερισχύουν από κάθε άλλη αντίθετη διάταξη νόμου. Η εφαρμογή των κανόνων του διεθνούς δικαίου και των διεθνών συμβάσεων στους αλλοδαπούς τελεί πάντοτε υπό τον όρο της αμοιβαιότητας. 2. Για να εξυπηρετηθεί σπουδαίο εθνικό συμφέρον και να προαχθεί η συνεργασία με άλλα κράτη, μπορεί να αναγνωρισθούν, με συνθήκη ή συμφωνία, σε όργανα διεθνών οργανισμών αρμοδιότητες που προβλέπονται από το Σύνταγμα. Για την ψήφιση νόμου που κυρώνει αυτή τη συνθήκη ή συμφωνία απαιτείται πλειοψηφία των τριών πέμπτων του όλου αριθμού των βουλευτών. 3. Η Ελλάδα προβαίνει ελεύθερα, με νόμο που ψηφίζεται από την απόλυτη πλειοψηφία του όλου αριθμού των βουλευτών, σε περιορισμούς ως προς την άσκηση της εθνικής κυριαρχίας της, εφόσον αυτό υπαγορεύεται από σπουδαίο εθνικό συμφέρον, δεν θίγει τα δικαιώματα του ανθρώπου και τις βάσεις του δημοκρατικού πολιτεύματος και γίνεται με βάση τις αρχές της ισότητας και με τον όρο της αμοιβαιότητας.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε. ακολουθούνται τα διεθνή πρότυπα και κατευθυντήριες οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α., συμπεριλαμβανομένων των οδηγιών της Ε.Ε., ώστε να επιτευχθεί η κατά το δυνατόν οριζόντια και καθολική εφαρμογή ενιαίου πλαισίου, εκσυγχρονίζοντας το υφιστάμενο καθεστώς και υιοθετώντας και τις γενικές αρχές για την επιβολή του φόρου βάσει της αρχής του τόπου άσκησης της πραγματικής φορολογικής διοίκησης, κριτήριο το οποίο ακολουθείται σε διεθνές και ευρωπαϊκό επίπεδο (βλ. Αιτιολογική Έκθεση του άρθρου 4 του ν. 4172/2013).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα των αλλοδαπών νομικών προσώπων και περιλαμβάνεται ένας κατάλογος παραδειγμάτων σε καμία περίπτωση εξαντλητικός, καθένα από τα οποία μπορεί να θεωρηθεί εκ πρώτης όψεως ότι συνιστά περίπτωση μόνιμης εγκατάστασης και περαιτέρω, ακολουθείται η Πρότυπη Σύμβαση, καθώς και οι σχετικές κατευθυντήριες οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α. Για τον προσδιορισμό της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης απαιτείται η ύπαρξη καθορισμένου τόπου για τη διεξαγωγή των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και η συγκέντρωση ορισμένου, επαρκούς βαθμού μονιμότητας του τόπου αυτού, καθώς επίσης και η μέσω αυτού διεξαγωγή πλήρως ή εν μέρει της δραστηριότητας της επιχείρησης (βλ. Αιτιολογική Έκθεση Ν. 4172/2013 άρθρο 6).

Επειδή, στο άρθρο 5 του μοντέλου Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α. για τη «Μόνιμη Εγκατάσταση» ισχύουν τα ακόλουθα: «Η διάταξη του άρθρου 5 αποτελεί το βασικό κανόνα για τον προσδιορισμό της έννοιας της «Μόνιμης Εγκατάστασης» και προϋποθέτει: α) την ύπαρξη καθορισμένου τόπου (π.χ. εργοτάξιο), β) την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας μέσω του τόπου αυτού από πρόσωπα που εκπροσωπούν την εταιρεία (το προσωπικό της) και γ) η διάρκεια της παρουσίας της επιχείρησης στο άλλο κράτος να έχει βαθμό μονιμότητας».

Επειδή, στο άρθρο 5 του Ν. 2255/18-11-1994 αναφορικά με τη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.) Ελλάδος - Βουλγαρίας (υπ' αριθμ. Φ.Ε.Κ. 195/18-11-1994/ τ. Α') ορίζεται ότι: «Μόνιμη Εγκατάσταση 1. Για τους σκοπούς της παρούσας Σύμβασης, ο όρος «μόνιμη

εγκατάσταση» σημαίνει έναν καθορισμένο τόπο επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μέσω του οποίου διεξάγονται οι εργασίες της επιχείρησης εν όλω ή εν μέρει. 2. Ο όρος **«μόνιμη εγκατάσταση»** περιλαμβάνει κυρίως: α) έδρα διοίκησης, β) υποκατάστημα. γ) γραφείο, δ) εργοστάσιο, ε) εργαστήριο, στ) ορυχείο, πηγή πετρελαίου ή αερίου, λατομείο ή οποιονδήποτε άλλο τόπο εξόρυξης φυσικών πόρων και ζ) εγκατάσταση ή κατασκευή χρησιμοποιούμενη για την εξερεύνηση φυσικών πόρων. 3. Ένα εργοτάξιο ή ένα έργο κατασκευής ή εγκατάστασης συνιστά **μόνιμη εγκατάσταση μόνο αν διαρκεί περισσότερο από εννέα (9) μήνες».**

Επειδή, στο άρθρο 7 του Ν. 2255/18-11-1994 αναφορικά με τη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.) Ελλάδος - Βουλγαρίας (υπ' αριθμ. Φ.Ε.Κ. 195/18-11-1994/ τ. Α') ορίζεται ότι: «**Κέρδη επιχειρήσεων. 1. Τα κέρδη επιχείρησης ενός Συμβαλλόμενου Κράτους φορολογούνται μόνο στο Κράτος αυτό, εκτός αν επιχείρηση διεξάγει εργασίες στο άλλο Συμβαλλόμενο κράτος μέσω μιας μόνιμης εγκατάστασης σε αυτό. Εάν η επιχείρηση διεξάγει εργασίες κατ' αυτόν τον τρόπο, τα κέρδη της επιχείρησης μπορούν να φορολογούνται στο άλλο Κράτος, αλλά μόνο ως προς το μέρος τους, που προέρχεται από τη μόνιμη αυτή εγκατάσταση. 2. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3, εάν η επιχείρηση ενός Συμβαλλόμενου Κράτους διεξάγει εργασίες στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, μέσω μόνιμης εγκατάστασης σε αυτό, τότε σε καθένα από τα Συμβαλλόμενα Κράτη αποδίδονται στη μόνιμη αυτή εγκατάσταση τα κέρδη, που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιούσε αν αυτή ήταν μια διαφορετική και ανεξάρτητη επιχείρηση που ασχολείται με την ίδια ή με παρόμοια δραστηριότητα κάτω από τις ίδιες ή παρόμοιες συνθήκες και που ενεργεί τελείως ανεξάρτητα από την επιχείρηση της οποίας αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση. 3. Κατά τον καθορισμό των κερδών μιας μόνιμης εγκατάστασης εκπίπτουν τα έξοδα, που πραγματοποιούνται για τους σκοπούς της μόνιμης εγκατάστασης, συμπεριλαμβανομένων και των πραγματοποιούμενων διοικητικών και γενικά διαχειριστικών εξόδων είτε στο Κράτος στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση είτε αλλού. 4. Κανένα κέρδος δεν θεωρείται ότι ανήκει σε μόνιμη εγκατάσταση για το λόγο ότι η μόνιμη εγκατάσταση έκανε απλή αγορά αγαθών ή εμπορευμάτων για την επιχείρηση. 5. Για τους σκοπούς των προηγούμενων παραγράφων τα κέρδη, που προέρχονται από τη μόνιμη εγκατάσταση, καθορίζονται με την ίδια μέθοδο κάθε χρόνο, εκτός αν υπάρχουν βάσιμοι και επαρκείς λόγοι να καθορίζονται διαφορετικά. 6. Στις περιπτώσεις που στα κέρδη περιλαμβάνονται στοιχεία εισοδήματος για τα οποία γίνεται ιδιαίτερη μνεία σε άλλα άρθρα της παρούσας Σύμβασης, οι διατάξεις των άρθρων εκείνων δεν επηρεάζονται από τις διατάξεις του παρόντος άρθρου.»**

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, η ύπαρξη ή μη μόνιμης εγκατάστασης εναπόκειται στον έλεγχο, με βάση τα πραγματικά περιστατικά και τις συνθήκες της εκάστοτε περίπτωσης, οι οποίες θα πρέπει να συνεκτιμηθούν συνολικά, λαμβανομένου, εξίσου, υπόψη του πώς αυτά είχαν διαμορφωθεί πριν, κατά τη διάρκεια, αλλά κυρίως μετά την έξαρση της πανδημίας, ενώ τα νομικά πρόσωπα/ οντότητες θα πρέπει να είναι σε θέση να αποδεικνύουν με κάθε πρόσφορο μέσο εάν αποκτούν ή όχι μόνιμη εγκατάσταση στην ημεδαπή.

Επειδή, στην πλειονότητα των Σ.Α.Δ.Φ. που έχει συνάψει η Ελλάδα η μόνιμη εγκατάσταση ορίζεται ως ένας καθορισμένος τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μέσω του οποίου διεξάγονται οι εργασίες της επιχείρησης εν όλω ή εν μέρει. Προκειμένου ένας τόπος να θεωρηθεί ως τέτοιος, σύμφωνα με τα ερμηνευτικά Σχόλια της Πρότυπης Σύμβασης, πρέπει αφενός να είναι στη διάθεση της επιχείρησης αφετέρου να έχει ορισμένο βαθμό μονιμότητας.

Επειδή, σύμφωνα με το Δ.Ε.Ε., προκειμένου να κριθεί ότι υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση ενός υποκείμενου στον φόρο σε άλλο κράτος μέλος, θα πρέπει αυτός (α) να έχει στη διάθεσή του ανθρώπινο και τεχνικό δυναμικό, (β) η παρουσία του δυναμικού αυτού να έχει επαρκή βαθμό μονιμότητας και (γ) μέσω του δυναμικού αυτού να παρέχονται αυτοτελώς υπηρεσίες οι οποίες αποτελούν την κύρια δραστηριότητα του υποκείμενου στο φόρο. Όσον αφορά στην πρώτη και δεύτερη προϋπόθεση, θα πρέπει, λόγω της απαίτησης για επαρκή βαθμό μονιμότητας της εγκατάστασης, ο υποκείμενος στο φόρο να κατέχει παρόμοια εξουσία διάθεσης επί του

προσωπικού και των τεχνικών μέσων που χρησιμοποιεί στο άλλο κράτος μέλος, όπως στην περίπτωση που θα ανήκαν στον ίδιο.

Επειδή, όπως έχει επίσης παγίως κριθεί (αποφάσεις ΔΕΕ της 16.10.2014, C-605/12, *Welmory* EU:C:2014:2298, σκ. 57-60, ομοίως C-323/12 σκ. 46, κ.ά., βλ. ήδη και Σ.Τ.Ε. 167/2018 7μ., 404/2012 7μ., 2261, 3114/2015), για να υπάρχει εγκατάσταση του υποκειμένου στην Ελλάδα απαιτείται (και αρκεί) να διαθέτει στην Ελλάδα, έστω και μέσω θυγατρικής ή συνδεδεμένης επιχείρησης, ή παγίου εμπορικού εταίρου ή υπεργολάβου, αλλά, πάντως, κατά τρόπο αρκούντως μόνιμο και όχι απλώς ευκαιριακό, την αναγκαία οργανωτική και υλική υποδομή, ανθρώπινο και τεχνικό δυναμικό, που είναι αναγκαία για την άσκηση της υποκείμενης στον φόρο δραστηριότητάς του (ή για την παροχή υπηρεσιών παρεπομένων, πλην αναγκαίων για την κύρια παροχή). Δεν ασκεί δε επιρροή αν σύμβαση μεταξύ δύο κρατών μελών περί αποφυγής της διπλής φορολογίας εισοδήματος ορίζει τη μόνιμη εγκατάσταση με τρόπο διαφορετικό (πρβλ. απόφαση ΔΕΚ της 23.3.2006, C-210/04, *Ministero dell Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate* κατά *FCE Bank plc*, σκ. 39, βλ. Σ.Τ.Ε. 167/2018 7μ.).

Επειδή, στην σκέψη 3 της απόφασης 501/2020 του Συμβουλίου Επικρατείας ως προς την μόνιμη εγκατάσταση αναφέρεται το εξής: «Εγκατάσταση στην Ελλάδα διαφορετική από την έδρα του δεν αποκτά άνευ ετέρου και εκ μόνου του λόγου ότι ενεργεί πάγια και συστηματικά κάποια από τις εν λόγω φορολογητέες πράξεις στην Ελλάδα, παρά απαιτείται επί πλέον (αλλά και αρκεί) να διαθέτει στην Ελλάδα, έστω και μέσω θυγατρικής ή συνδεδεμένης επιχείρησης, ή παγίου εμπορικού εταίρου ή υπεργολάβου, αλλά, πάντως, κατά τρόπο αρκούντως μόνιμο και όχι απλώς ευκαιριακό, την αναγκαία οργανωτική και υλική υποδομή, ανθρώπινο και τεχνικό δυναμικό, που είναι αναγκαία είτε για την άσκηση της υποκείμενης στον φόρο δραστηριότητάς, είτε για την παροχή υπηρεσιών παρεπομένων βοηθητικών, ή υποστηρικτικών, πλην αναγκαίων για την κύρια παροχή».

Επειδή, όσον αφορά τους φορολογούμενους οι οποίοι δεν είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας αλλά δραστηριοποιούνται επιχειρηματικά στη χώρα μας, ο νόμος ορίζει τότε αποκτούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα. Η διαπίστωση της απόκτησης μόνιμης εγκατάστασης μιας αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα είναι σημαντική, καθώς παρέχει το δικαίωμα στη χώρα μας να φορολογήσει το μέρος των κερδών της αλλοδαπής επιχείρησης τα οποία αποδίδονται σ' αυτή τη μόνιμη εγκατάσταση σύμφωνα και με τα άρθρα 5 και 7 του προτύπου Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του Ο.Ο.Σ.Α.. Ως «μόνιμη εγκατάσταση» (*permanent establishment*) μιας επιχείρησης ορίζεται λοιπόν ο καθορισμένος τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μέσω του οποίου διεξάγονται εν όλω ή εν μέρει οι δραστηριότητές της. Παρέχεται ενδεικτικός κατάλογος παραδειγμάτων που μπορούν να θεωρηθούν *prima facie* ότι αποτελούν μόνιμη εγκατάσταση και απαριθμούνται (εξαντλητικά) οι εξαιρέσεις από την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης. Επίσης γίνεται αναφορά στην ειδική περίπτωση του εξαρτημένου πράκτορα η οποία μπορεί υπό προϋποθέσεις να οδηγήσει στην απόκτηση μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα της επιχείρησης – εντολέα του. Οι διατάξεις αυτές ακολουθούν κατά γράμμα τις διατάξεις του άρθρου 5 του προτύπου Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του Ο.Ο.Σ.Α. και διαφοροποιούνται μόνο στο σημείο που ορίζεται η χρονική διάρκεια για να θεωρηθεί ως μόνιμη εγκατάσταση ένα εργοτάξιο ή έργο κατασκευής κ.τ.λ., η οποία ορίζεται από τις εσωτερικές διατάξεις σε 3 μήνες ενώ ο Ο.Ο.Σ.Α. αναφέρει 12 μήνες. Σε κάθε περίπτωση πάντως εφαρμογής των διατάξεων περί φορολογικής κατοικίας είτε φυσικών είτε νομικών προσώπων καθώς και απόκτησης μόνιμης εγκατάστασης αλλοδαπής επιχείρησης ο ερμηνευτής του δικαίου θα πρέπει να έχει υπόψη του ότι, σύμφωνα και με τις επιταγές τους, Συντάγματος (άρθρο 28 παρ.1), οι Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας που έχει υπογράψει η Ελλάδα με άλλα κράτη, ως διεθνείς συμβάσεις, υπερισχύουν από κάθε άλλη αντίθετη διάταξη νόμου και επομένως σε περίπτωση συρροής διατάξεων εφαρμόζονται οι διατάξεις των συμβάσεων αυτών και όχι τα όσα προβλέπονται από την εσωτερική νομοθεσία.

Επειδή, στη παράγραφο 2 του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «Πεδίο εφαρμογής. 1. {...} 2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας. β) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι είτε νομικά πρόσωπα της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής. γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη

Επειδή, με το άρθρο 1 της ΠΟΛ. 1003/2014 διευκρινίσθηκε ότι: «Πεδίο εφαρμογής. Παράγραφος 1 (ορισμοί) 1.1.1 Η παράγραφος αυτή ορίζει ότι οι παρατιθέμενοι ορισμοί στο παράρτημα Α λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη για την εφαρμογή των ρυθμίσεων του νόμου. Η χρήση των ορισμών στοχεύει στην ομοιόμορφη, ορθή και ασφαλή εφαρμογή του νέου νομοθετικού πλαισίου. Παράγραφος 2 (υποκείμενες οντότητες). 1.2.1. Με την παράγραφο 2 καθορίζονται οι οντότητες που υπάγονται στο σύνολο των διατάξεων αυτού του νόμου. Ιδιαίτερα, με την περίπτωση (γ) της παραγράφου 2 υπόκειται στις ρυθμίσεις του νόμου και κάθε οντότητα που βάσει της φορολογικής ή άλλης νομοθεσίας υποχρεούνται στην τήρηση λογιστικών αρχείων. 1.2.2 Ενδεικτικά, στην περίπτωση (γ) της παραγράφου 2 εντάσσονται οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι συνεταιρισμοί, οι δικηγορικές εταιρίες, οι κοινοπραξίες, καθώς και οποιαδήποτε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα, που αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ακόμη εντάσσονται τα Ν.Π.Ι.Δ., τα σωματεία, οι σύλλογοι, οι ενώσεις προσώπων και γενικά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα, εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. 1.2.3 Επισημαίνεται ότι από τις διατάξεις του παρόντος νόμου δεν προκύπτει υποχρέωση εφαρμογής των ρυθμίσεων αυτού για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις που δεν αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα και οι οποίες με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. ήταν υπόχρεες στην τήρηση βιβλίων. Δηλαδή, πλέον δεν προκύπτει υποχρέωση εφαρμογής του παρόντος νόμου, και ιδίως υποχρέωση τήρησης λογιστικών βιβλίων και σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων, για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις που δεν αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα και οι οποίες: α) αποκτούν πραγματική - φυσική επαγγελματική εγκατάσταση στην Ελλάδα, ή και β) ανεγείρουν ακίνητο κυριότητάς τους εντός της Ελληνικής επικράτειας ή πραγματοποιούν σε τέτοιο ακίνητο προσθήκες ή επεκτάσεις. Συνεπώς, από την 1η Ιανουαρίου 2015 τα πρόσωπα αυτά παύουν να έχουν τις αναφερόμενες υποχρεώσεις που άλλως προκύπτουν από αυτό το νόμο. Οίκοθεν νοείται ότι εάν οι επιχειρήσεις αυτές αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, έχουν υποχρέωση τήρησης του Ν. 4308/2014.

Επειδή, στο άρθρο 68 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων και καταβολή του φόρου. 1.Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες υποχρεούνται να δηλώνουν ηλεκτρονικά όλα τα εισοδήματά τους στη Φορολογική Διοίκηση. 2. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την τελευταία εργάσιμη ημέρα του έκτου μήνα από το τέλος του φορολογικού έτους. Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση, η δήλωση υποβάλλεται μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήξη της εκκαθάρισης για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν κατά την περίοδο αυτή. Σε περίπτωση παράτασης της εκκαθάρισης πέραν του έτους υποβάλλεται προσωρινή δήλωση για τα εισοδήματα κάθε έτους - μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήξη του, επιφυλασσομένης της υποβολής οριστικής δήλωσης συγχρόνως με τη λήξη της εκκαθάρισης. Για τα διαλυόμενα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, για τα οποία δεν επιβάλλεται από το νόμο εκκαθάριση, η δήλωση υποβάλλεται μέσα σε ένα (1) μήνα από τη διάλυση και σε κάθε περίπτωση πριν από τη διάθεση με οποιονδήποτε τρόπο των περιουσιακών στοιχείων τους».

Επειδή, με το έγγραφο Υπ. Οικ. ΔΕΑΦ Β 1155600/26.10.2016 διευκρινίσθηκε ότι: «1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 68 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ρητά ότι όλα τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, όπως αυτά νοούνται στο άρθρο 2 του ίδιου νόμου και τα οποία είναι υποκείμενα φόρου με βάση τις διατάξεις του άρθρου 45, υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας στη Φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικά για όλα τα εισοδήματά τους, ανεξαρτήτως αν τα εν λόγω εισοδήματα υπόκεινται ή όχι σε φορολογία, με εξαίρεση τα γραφεία ή υποκαταστήματα αλλοδαπών ναυτιλιακών επιχειρήσεων που εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση τις διατάξεις του άρθρου 25 του Α.Ν. 27/1975, για τα οποία έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση ότι δεν υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος για το απαλλασσόμενο κατά τις διατάξεις αυτές εισόδημα (σχετ. το Δ12Β 116899519.12.2014 έγγραφό μας). 2. Στα υποκείμενα του φόρου, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 45 του νόμου αυτού, περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, οι κεφαλαιουχικές και οι προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην αλλοδαπή (περ. α' και β').

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στην από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Καβάλας και το φάκελο της υπόθεσης, για το φορολογικό έτος 2020, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα αλλοδαπή νομική οντότητα απέκτησε μόνιμη εγκατάσταση στην Ελληνική Επικράτεια, καθότι δραστηριοποιήθηκε επιχειρηματικά στην ημεδαπή, με την κατασκευή τεχνικού έργου σε ξενοδοχειακή μονάδα στην για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των εννέα (9) μηνών, καθότι θεώρησε ότι, ο συνολικός χρόνος κατασκευής του τεχνικού έργου ξεκίνησε με την κατάθεση της σχετικής σύμβασης τεχνικού έργου υπ' αριθμ. πρωτ., στις, στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε Θεσσαλονίκης, η οποία αποτέλεσε το συστατικό έγγραφό της στην Ελλάδα, ενώ έκανε έναρξη εργασιών στη Δ.Ο.Υ. Καβάλας, στις και περατώθηκε, στις, με την οριστική παράδοση εκτέλεσης του έργου στον εργοδότη.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται ότι: α) Πρόκειται για κατασκευαστική εταιρεία με έδρα στη και σύναψε την από σύμβαση τεχνικού έργου (ανάδοχος-εργολάβος), με την ελληνική νομική οντότητα «.....» (εργοδότης), με Α.Φ.Μ., διάρκειας των εργασιών 270 ημερών, δηλαδή εννέα (9) μηνών, χωρίς όμως να προσδιορίζεται και να συμφωνείται ο χρόνος έναρξης της εκτέλεσης των εσωτερικών εργασιών κατασκευής του κεντρικού κτιρίου του ξενοδοχειακού συγκροτήματος στην Ειδικότερα, η εταιρεία της ανέλαβε να εκτελέσει μόνο τις εσωτερικές εργασίες τελικής διαμόρφωσης του εσωτερικού του κτιρίου, όπως εσωτερικές τοιχοποιίες, τοποθέτηση πλακιδίων/χαλιών στο πάτωμα, εσωτερικά χωρίσματα, γυψοσανίδες και ψευδοροφές, κατασκευή υδραυλικών/ αποχέτευσης/ ηλεκτρικής εγκατάστασης, κατασκευή δωματίων και χώρων υγιεινής, οι οποίες θα ξεκινούσαν αμέσως μετά την ολοκλήρωση των εργασιών στατικής ενίσχυσης του σκελετού (φέροντα οργανισμού) του κτιρίου, που είχε αναλάβει η εταιρεία «.....» (εργολάβος), η οποία είχε συνάψει με την εταιρεία «.....» (εργοδότης) την από σύμβαση παροχής υπηρεσιών, για την εκτέλεση των εργασιών της στατικής ενίσχυσης του κτιρίου, με συμφωνηθέντα χρόνο αποπεράτωσης αυτών, τους τρεις (3) μήνες, σύμφωνα με το άρθρο 3 της σύμβασης, αρχής γενομένης από την υπογραφή αυτής, δηλαδή ως ημερομηνία παράδοσης του τεχνικού έργου ορίσθηκε, η β) Από τα ανωτέρω δεδομένα αποδεικνύεται ότι, η εταιρεία της ξεκίνησε την εκτέλεση του επίμαχου τεχνικού έργου, μετά τις και πιο συγκεκριμένα στις, ημέρα, γ) Για την εκτέλεση του έργου χρησιμοποίησε προσωπικό (εργάτες) από τη, οι οποίοι ήρθαν για το σκοπό αυτό στην Ελλάδα. Για την εργασία τους στην Ελλάδα εκδόθηκαν στη, στις, οι αντίστοιχες Βεβαιώσεις Κοινωνικής Ασφάλισης – έντυπα Α1, για τη απαλλαγή τους από την υποχρέωση καταβολής εισφορών στην Ελλάδα, από τις οποίες αποδεικνύεται ότι το προσωπικό της εργάστηκε στην Ελλάδα μέχρι τις Δεδομένου ότι η εταιρεία της ανέλαβε την παροχή κατασκευαστικών υπηρεσιών, ήταν αδύνατο να συνεχίζει να εκτελεί αυτές χωρίς την ύπαρξη τεχνικού προσωπικού της στον τόπο εκτέλεσης του τεχνικού έργου. Επομένως, η

ημερομηνία αυτή (.....) αποτελεί και την καταληκτική ημερομηνία εκτέλεσης των εργασιών της στην Ελλάδα, δ) Ο χρόνος αποπεράτωσης των εργασιών της, στις, αποδεικνύεται κι από τα εξής. Ειδικότερα, προκειμένου το ξενοδοχείο να λειτουργήσει, έπρεπε να γίνουν οι ακόλουθες εργασίες:

- Εσωτερικός και εξωτερικός καθαρισμός του ξενοδοχείου.
- Εγκατάσταση κλιματιστικών και πυροσβεστικών μέσων.
- Εγκατάσταση και τοποθέτηση εξοπλισμού και επίπλων.

Κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας, οι ανωτέρω εργασίες μπορούσαν να ξεκινήσουν να εκτελούνται μόνο μετά την αποπεράτωση των εσωτερικών κατασκευαστικών εργασιών που είχε αναλάβει η εταιρεία της. Λόγω της μεγάλης εσωτερικής επιφανείας του κτιρίου και του αριθμού των δωματίων (61), οι ανωτέρω εργασίες διήρκεσαν περί τους τρεις μήνες. Το χρονικό διάστημα εκτέλεσης των ανωτέρω εργασιών αποδεικνύεται από τα εξής παραστατικά προς την εταιρεία «.....»: α) Στις ολοκληρώθηκε η εγκατάσταση του συστήματος κλιματισμού (κλιματιστικά μηχανήματα, σωληνώσεις, μονάδες κλπ.) στο ξενοδοχείο από την εταιρεία «.....», σύμφωνα με τα Νο,, και εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία αξίας (Τιμολόγια) της προμηθεύτριας νομικής οντότητας, β) Στις ολοκληρώθηκε η εγκατάσταση των συστημάτων αυτοματισμού και συναγερμού από την προμηθεύτρια εταιρεία «.....», σύμφωνα με τα Νο,, και εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία αξίας (Τιμολόγια) της προμηθεύτριας νομικής οντότητας, γ) Στις παραδόθηκαν στο ξενοδοχείο τα μηχανήματα πλυντηρίου και στις τα μηχανήματα κουζίνας από προμηθευτές, όπως προκύπτει και από τις εκδοθείσες φορτωτικές των μεταφορέων, δ) Στις παραδόθηκαν στο ξενοδοχείο έπιπλα από την ελληνική εταιρεία «.....», όπως 36 τραπέζια και 194 πολυθρόνες, σύμφωνα με το υπ' αριθμ. στοιχείο διακίνησης (Δελτίο Αποστολής) εκδόσεως του προμηθευτή της, ε) Στις παραδόθηκε και εγκαταστάθηκε ο κεντρικός διακομιστής (server) στην ξενοδοχειακή μονάδα από την ελληνική εταιρεία «.....», σύμφωνα με το Νο Τιμολόγιο Πώλησης – Παροχής Υπηρεσιών) εκδόσεώς της, στ) Καμία από τις ανωτέρω εργασίες και προμήθειες δεν θα ήταν δυνατή αν η εταιρεία της προηγουμένως δεν είχε αποπερατώσει το επίμαχο έργο, ζ) Μετά και την αποπεράτωση των ανωτέρω εργασιών το ξενοδοχείο τέθηκε σε πλήρη λειτουργία στις, οπότε και φιλοξένησε τους πρώτους πελάτες του, όπως αποδεικνύεται από τις εκδοθείσες Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών Νο,, και, συνολικής αξίας εκάστης 477,36€, 744,20€ και 303,20€, αντίστοιχα, η) Επίσης, η Πυροσβεστική Υπηρεσία, αφού είχε ήδη ελέγξει το ξενοδοχείο με επιτόπιο έλεγχο, στις, προέβη σε θεώρηση του με αριθμό μητρώου Βιβλίου Ελέγχου και Συντήρησης Μέσων Ενεργητικής Πυροπροστασίας, θ) Τα ανωτέρω αποδεικνύουν ότι, στις, το ξενοδοχείο ήταν πλήρως λειτουργικό, εξοπλισμένο (με πυροσβεστήρες, μηχανήματα, κλιματιστικά, κουζίνες, ψυγεία, εγκαταστάσεις εστιατορίου, τηλεφωνικές συσκευές, συναγερμούς κλπ.) και επιπλωμένο, ι) Η νομική οντότητα «.....» (εργοδότης), η οποία γνωρίζει καλύτερα από τον καθένα τη διάρκεια εκτέλεσης του έργου, με την από βεβαίωσή της, πιστοποιεί ότι η διάρκειά του ήταν από έως, ια) Το γεγονός ότι, η εταιρεία της εξέδωσε δύο (2) Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, στις και στις βάσει πρωτοκόλλων επιμέτρησης που υπογράφονται τότε, σε καμία περίπτωση δεν αναιρεί τον προαναφερθέντα χρόνο αποπεράτωσης του έργου, αφού η έκδοση των εν λόγω φορολογικών στοιχείων αξίας (Τ.Π.Υ) στην πράξη λαμβάνει χώρα πάντα αρκετά μετά την αποπεράτωση και εκτέλεση των εργασιών, διότι πρέπει στο ενδιάμεσο να πιστοποιηθεί η εκτέλεση των εργασιών και να ολοκληρωθεί η επιμέτρησή τους, οπότε και στο τέλος αυτής της διαδικασίας συντάσσεται το αντίστοιχο πρωτόκολλο επιμέτρησης. Άρα, σε καμία περίπτωση και σε κανένα τεχνικό έργο, η ημερομηνία σύνταξης του πρωτοκόλλου επιμέτρησης

δεν ταυτίζεται με τον χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών που πιστοποιούνται σ' αυτό και ιβ) Εν κατακλείδι η εταιρεία της αποδεικνύει με σωρεία εγγράφων ότι το επίμαχο έργο διήρκεσε λιγότερο από εννέα (9) μήνες, σε αντίθεση με τον φορολογικό έλεγχο, ο οποίος παρότι είχε προς τούτο υποχρέωση, ουδόλως απέδειξε με επίκληση συγκεκριμένων μέσων, τη διάρκεια εκτέλεσης του τεχνικού έργου.

Επειδή, για τον προσδιορισμό της έννοιας της «μόνιμης εγκατάστασης», σύμφωνα με τη Σύμβαση του Ο.Ο.Σ.Α και τη Σ.Α.Δ.Φ. που έχει υπογράψει η Ελλάδα με τη, οι οποίες ως διεθνείς συμβάσεις, υπερισχύουν από κάθε άλλη αντίθετη διάταξη της εσωτερικής νομοθεσίας, βασική προϋπόθεση είναι η άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας σε καθορισμένο τόπο, όπως εν προκειμένω στην ξενοδοχειακή μονάδα-εργοδότη, από το προσωπικό της αναδόχου προσφεύγουσας αλλοδαπής εταιρείας που την εκπροσωπεί και η διάρκεια της παρουσίας του στο άλλο κράτος-μέλος (Ελλάδα) να έχει βαθμό μονιμότητας.

Επειδή, η φορολογική αρχή έκρινε ότι, η προσφεύγουσα αλλοδαπή νομική οντότητα εκτέλεσε ιδιωτικό τεχνικό έργο στην ημεδαπή, σε πελάτη της με την επωνυμία «.....» και έδρα στην, για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των εννέα (9) μηνών, ήτοι απέκτησε «μόνιμη εγκατάσταση» στην ημεδαπή και ως εκ τούτου ο τόπος φορολογίας των καθαρών εισοδημάτων της είναι η Ελλάδα, κατά το φορολογικό έτος 2020, καθότι θεώρησε ότι, ο συνολικός χρόνος κατασκευής του τεχνικού έργου ξεκίνησε, με την κατάθεση της σχετικής σύμβασης του τεχνικού ιδιωτικού έργου μεταξύ των αντισυμβαλλομένων μερών, εργοδότη (.....) και εργολάβου-αναδόχου (προσφεύγουσας), στις, στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε Θεσσαλονίκης, και περατώθηκε, στις, με την οριστική παράδοση του έργου στον εργοδότη, όπως προκύπτει από το πρωτόκολλο παράδοσης-παραλαβής του τεχνικού έργου και το τελευταίο φορολογικό στοιχείο αξίας (Τ.Π.Υ.) Νο που εκδόθηκε από αυτήν, χωρίς να αξιολογήσει: α) το χρόνο παρουσίας του εργατικού της δυναμικού στο τόπο εκτέλεσης των κατασκευαστικών εργασιών στην ημεδαπή, που ανέλαβε βάσει της σύμβασης κατασκευής μέρους του τεχνικού έργου και συγκεκριμένα της τελικής διαμόρφωσης του εσωτερικού κτιρίου της ξενοδοχειακής επιχείρησης, από έως, σύμφωνα με τις εκδοθείσες στη, Βεβαιώσεις Κοινωνικής Ασφάλισης – έντυπα Α1, ήτοι για χρονικό διάστημα παρουσίας του ανθρώπινου και τεχνικού δυναμικού της στο κράτος-μέλος Ελλάδα μικρότερο των εννέα (9) μηνών, β) τα επί μέρους τμήματα του έργου που εκτελέσθηκαν στην ξενοδοχειακή μονάδα από άλλες οντότητες, μετά την αποπεράτωση των οικοδομικών εργασιών της, όπως εγκατάσταση κλιματιστικών και πυροσβεστικών μέσων, εγκατάσταση και τοποθέτηση λοιπού εξοπλισμού και επίπλων και εξωτερικό καθαρισμό του ξενοδοχείου, προκειμένου να ολοκληρωθεί το τεχνικό έργο της κατασκευής ξενοδοχειακού συγκροτήματος συνολικά και γ) το γεγονός ότι, το ξενοδοχείο τέθηκε σε πλήρη λειτουργία, στις, οπότε και φιλοξένησε τους πρώτους πελάτες του, όπως αποδεικνύεται από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία αξίας (Α.Π.Υ.) Νο, .., ... και

Επειδή, ακολούθως η φορολογική αρχή, επικαλείται γενικά, αόριστα και ατεκμηρίωτα ότι: α) οι εκδοθείσες στη και προσκομισθείσες «βεβαιώσεις κοινωνικής ασφάλισης» των εργαζομένων της, δεν αποδεικνύουν ότι το τεχνικό έργο περατώθηκε, στις, δεδομένου ότι, για την εκτέλεση ενός τέτοιου μεγέθους έργου απαιτείται πλήθος ημερομίσθιων, (ίσως και χιλιάδων) και β) η επίκληση εργασιών κατά την κρίση της προσφεύγουσας, όπως ο καθαρισμός του ξενοδοχείου, η εγκατάσταση κλιματιστικών και πυροσβεστικών μέσων, η τοποθέτηση εξοπλισμού και επίπλων, δεν μπορούν να αποτελέσουν στοιχεία για την αποπεράτωση των εργασιών στο χρόνο που ισχυρίζεται, διότι είναι γνωστό κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας, ότι σε ένα έργο εκτελούνται ταυτόχρονα πολλές και διάφορες εργασίες, ανάλογα με την πρόοδο των εργασιών αυτών σε διαφορετικά μέρη του έργου. Με βάση δε τα δεδομένα της εξεταζόμενης υπόθεσης, η κρίση της επανεξέτασης ως προς την έναρξη της περιόδου για την εκπλήρωση της

9μηνης περιόδου, είναι ότι, η έναρξη του εργοταξίου ήταν στις και συνακόλουθα η συμπλήρωση του 9μηνου, στις

Συνεπώς, από τις εκθέσεις μερικού ελέγχου, Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/ 2013) και Κ.Φ.Δ. (Ν. 4987/2022) και τις προσβαλλόμενες πράξεις δεν τεκμηριώνεται η έννοια της «μόνιμης εγκατάστασης» στην ημεδαπή, της προσφεύγουσας αλλοδαπής νομικής οντότητας, με έδρα την, σύμφωνα με το άρθρο 5 της Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α, τη Σ.Α.Δ.Φ. που έχει υπογράψει η Ελλάδα με τη και το ισχύον εσωτερικό νομοθετικό πλαίσιο του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

Κατόπιν των ανωτέρω, κρίνεται ότι, οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν λόγω πλημμελούς αιτιολογίας, ενώ παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση του τρίτου προβαλλόμενου ισχυρισμού της.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση η Προϊσταμένη της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής δύναται να διενεργήσει εκ νέου έλεγχο εντός του προβλεπόμενου χρόνου της πενταετούς παραγραφής, βάσει των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 36 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) στοιχειοθετώντας όμως εμπεριστατωμένα, πλήρως, σαφώς και επαρκώς ότι, η προσφεύγουσα με την παρουσία της κατά την εκτέλεση της υπογραφείσας σύμβασης απέκτησε μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και ως εκ τούτου το αποκτηθέν εισόδημα του οικείου έτους (2020) φορολογείται από την Ελληνική φορολογική αρχή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS) ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας αλλοδαπής νομικής οντότητας, με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., εδρεύουσας στη, οδός- και εκπροσωπούμενης νόμιμα, έχοντας λάβει ελληνικό Α.Φ.Μ., λόγω σύναψης σύμβασης ιδιωτικού τεχνικού έργου στην Ελλάδα, με δηλωθείσα έδρα άσκησης δραστηριότητας στην οδό, Τ.Κ., και την ακύρωση των με αριθμό: α) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2020-31.12.2020) και β) (ELENXIS) και TAXIS/..... Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2020, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, λόγω πλημμελούς αιτιολογίας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Επί της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2020-31.12.2020).

Φορολογικό έτος 2020		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ- ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη		0,00	985.703,31	0,00	0,00
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	0,00	236.568,79	0,00	0,00
Προκαταβολή φόρου		0,00	0,00	0,00	0,00
Τέλος επιτηδεύματος (άρθ. 31 Ν.3986/11		800,00	800,00	800,00	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ			118.284,40	0,00	0,00
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		800,00	355.653,19	800,00	0,00

2. Επί της υπ' αριθμ. (ELENXIS) και (TAXIS) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2020.

ΕΠΩΝΥΜΙΑ: «.....»	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Καταλογιζόμενο ποσό	2.500,00€	0,00€

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ