



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 06.06.2022

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 2235

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1.Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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

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

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

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

4.Την από 04.02.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με Α.Φ.Μ., που εδρεύει στη , κατά: 1) της υπ' αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, 2) της υπ' αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5.Τις ως άνω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τη σχετική έκθεση ελέγχου.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 04.02.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου εισοδήματος 350.640,63 €, πλέον 175.320,32 € (πρόσθετος φόρος/πρόστιμο), και συνολικά 525.960,95 €.

2) Με την υπ' αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου εισοδήματος 378.021,94 €, πλέον 189.010,97 € (πρόσθετος φόρος/πρόστιμο), και συνολικά 567.032,91 €.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος, προέκυψαν από το πόρισμα της από 27.12.2021 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, βάσει του ν. 4172/2013, της Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ, που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθ./2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., στα πλαίσια δειγματοληπτικών ελέγχων με στόχευση – προτεραιοποίηση.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω Πράξεων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

“1. Έλλειψη πλήρους και επαρκούς αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης – εσφαλμένη εκτίμηση των αποδείξεων.

1α. τρόπος εξόφλησης τιμολογίων και δαπανών

1β. προσδιορισμός αποθεμάτων

1γ. αμοιβές και έξοδα προσωπικού”

Ακολούθως η προσφεύγουσα, μέσω της πληρεξούσιας δικηγόρου που υπογράφει την ενδικοφανή προσφυγή, κατέθεσε τη με αρ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ 2022 ΕΜΠ/17.03.2022 Αίτηση – Επισήμανση, αναφέροντας τον θάνατο του διαχειριστή της προσφεύγουσας στις 20.02.2022, “ζητώντας χρόνο για την ευόδωση των ζητούμενων στοιχείων και την αναστολή των επικείμενων μέτρων είσπραξης των αποδιδόμενων”.

Μέχρι και την σύνταξη της παρούσης απόφασης, η προσφεύγουσα ουδέν από τα ζητούμενα στοιχεία προσκόμισε, αλλά ούτε και προέβη σε αλλαγή πληρεξούσιας δικηγόρου, είτε από τον επόμενο διαχειριστή είτε από τους κληρονόμους του αποβιώσαντος

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 21.Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

“1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.....

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.....”

Άρθρο 22.Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.”

Άρθρο 23.Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

“Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

- α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού,
- β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,
- γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,
- ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,....”

Άρθρο 24.Φορολογικές Αποσβέσεις

“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 χρηματοοικονομικής μίσθωσης.

5. Ο υπολογισμός των φορολογικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός, γίνεται σε ετήσια βάση και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων.”

Άρθρο 25.Αποτίμηση αποθεμάτων και ημικατεργασμένων προϊόντων

“Τα αποθέματα και τα ημικατεργασμένα προϊόντα αποτιμώνται σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες λογιστικής. Ωστόσο, ο φορολογούμενος δεν επιτρέπεται να χρησιμοποιήσει διαφορετική μέθοδο αποτίμησης κατά τα τέσσερα (4) έτη μετά το φορολογικό έτος κατά το οποίο χρησιμοποιήθηκε για πρώτη φορά η μέθοδος αποτίμησης που εφάρμοσε η επιχείρηση.”

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 13.Βιβλία και στοιχεία

“1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, 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.”

Άρθρο 14.Πληροφορίες από τον φορολογούμενο

“1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.”

Άρθρο 23.Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης

“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.”

Άρθρο 24.Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία

“1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.”

Άρθρο 28.Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

“1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

Επειδή, πρόκειται για εταιρεία, με έναρξη εργασιών την 11.10.2010. Ως έδρα, έχει ορισθεί ο Δήμος επί της οδού Για την εξυπηρέτηση των δραστηριοτήτων της έχει κάνει έναρξη εργασιών υποκαταστήματος την 23.12.2011 στη περιοχή –, με αντικείμενο εργασιών την ΠΟΥ ΔΙΑΤΙΘΕΝΤΑΙ ΖΩΝΤΑ και ΝΩΠΑ ή ΑΠΛΗΣ ΨΥΞΗΣ, ΛΙΑΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΨΑΡΙΩΝ, ΖΩΝΤΩΝ, ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΨΑΡΙΩΝ, ΝΩΠΩΝ Η ΑΠΛΗΣ ΨΥΞΗΣ, ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΠΑΓΑΚΙΩΝ ΒΡΩΣΙΜΩΝ, ΣΕ ΚΥΒΟΥΣ Η ΝΙΦΑΔΕΣ. Για την παρακολούθηση των εργασιών της, τηρεί διπλογραφικά βιβλία.

Επειδή, ο διαχειριστής της προσφεύγουσας απέστειλε εξουσιοδότηση στην προαναφερόμενη Δ.Ο.Υ., με την οποία εξουσιοδοτούσε το λογιστή της εταιρίας, κ., όπως παραλάβει σχετικά έγγραφα [πρόσκληση ελέγχου-γνωστοποίηση ελέγχου – αντίγραφο εντολής ελέγχου]. Ο κ. προσήλθε στις 05.10.2021 στα γραφεία της ως άνω Δ.Ο.Υ. και παρέλαβε τη με αριθμό πρωτοκόλλου/2021 Πρόσκληση ελέγχου και τη με αριθμό πρωτοκόλλου/2021 Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, κατ’ εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν.4174/2013 (Α’ 170). Με την πρόσκληση δινόταν αποκλειστική προθεσμία πέντε (5) ημερών να επιδειχθούν στον έλεγχο τα έγγραφα/αρχεία που ζητήθηκαν για το ελεγχόμενο διάστημα από 01.01.2015 έως 31.12.2016.

Ακολούθως στις 19.10.2021 προσκομίσθηκαν στον έλεγχο κάποια από τα ζητηθέντα και εστάλησαν με ηλεκτρονικό αρχείο τα μηνιαία ισοζύγια και καθολικά λογαριασμών της προσφεύγουσας εταιρίας.

Επειδή, από τον διενεργηθέντα έλεγχο, για τα υπό κρίση έτη 2015 και 2016, προσδιορίσθηκαν οι κάτωθι λογιστικές διαφορές, που προέκυψαν από τον έλεγχο των αποτελεσματικών λογαριασμών και της απογραφής και τα οποία δεν αναγνωρίσθηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του Ν.4172/2013,ήτοι:

A/A	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	2015		2016	
1	αμοιβές προσωπικού	60.00.0000		16.302,00		16.302,00
2	αμοιβές τρίτων	61.00.0002		500,00		1.000,00
3	αποσβέσεις	66.		18.340,01		23.811,55
4	διάφορα έξοδα	64.98.0001-15		38.989,80		12.062,09
5	παροχές τρίτων	62.98.0000		22.332,50		5.042,40
6	τόκοι	65.03.0002 - 65.07.0000		4.632,48		2.523,60

	Α.Α α' υλών & υλικών συσκευασίας	24.00.0000	355.050,00		459.145,20	
	ΠΛΕΟΝ: Αγορές	24.01/0013-23	243.218,76		1.065.794,21	
7	ΜΕΙΟΝ: Τελικό απόθεμα	24.00.0000	<u>459.145,26</u>	139.123,50	<u>940.680,00</u>	584.259,41
	Α.Α εμπορευμάτων	20.00.0000	949.428,00		1.100.600,00	
	ΠΛΕΟΝ: Αγορές	20.00.0045-13- 23	1.120.057,50		707.922,85	
8	ΜΕΙΟΝ: Τελικό απόθεμα	20.00.0000	<u>1.100.600,00</u>	968.885,50	<u>1.150.000,00</u>	658.522,85
	ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ			1.209.105,62		1.303.533,90

Επειδή, από τον διενεργηθέντα έλεγχο, τα καθαρά κέρδη, που προκύπτουν από τα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας, αναμορφώθηκαν με την προσθήκη των ως άνω ποσών ως λογιστικών διαφορών, ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΤΗ	2015	2016
Ακαθάριστα Έσοδα	1.262.208,23	1.370.310,88
Κόστος α' και β' υλών - υλικών συσκευασίας	139.123,50	584.259,47
Κόστος πωλήσεως Εμπορευμάτων	<u>968.885,33</u>	<u>658.815,17</u>
Μικτό Αποτέλεσμα	154.199,40	127.236,24
Μείον Δαπάνες	<u>132.997,95</u>	<u>100.785,69</u>
Κέρδος βάσει Λογιστικού Προσδιορισμού	21.201,45	26.450,55
Πλέον Δαπάνες & Αγορές μη εκπιπτόμενες	<u>1.209.105,62</u>	<u>1.303.533,90</u>
Καθαρά Κέρδη Ελέγχου	1.230.307,07	1.329.984,45

Επειδή, ορθώς προσδιορίσθηκαν οι ως άνω λογιστικές διαφορές, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, καθόσον:

Α. δεν επιδείχθηκε στον έλεγχο ο τρόπος εξόφλησης των τιμολογίων, αν και ζητήθηκε και κατά συνέπεια δεν αναγνωρίζονται φορολογικά προς έκπτωση οι αγορές και δαπάνες άνω των 500 ευρώ, εφόσον δεν κατέστη δυνατό να επαληθευθεί ο τρόπος εξόφλησής τους, για τις αγορές α' υλών και υλικών συσκευασίας, για τις αγορές εμπορευμάτων, για τις αμοιβές τρίτων, για τα διάφορα έξοδα και τις παροχές τρίτων.

Β. δεν δόθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με τον τρόπο προσδιορισμού των απογραφέντων αποθεμάτων και ειδικότερα τον τρόπο εξαγωγής των αναγραφόμενων αριθμητικών δεδομένων και των παραδοχών που τυχόν γίνονται, καθώς ζητήθηκαν διευκρινήσεις από την προσφεύγουσα για την περιγραφή του τρόπου της αποτίμησης των αποθεμάτων, του τρόπου διεξαγωγής της απογραφής τέλους έτους, του τρόπου εξαγωγής των αριθμητικών δεδομένων, των παραδοχών που ακολουθούνται και οτιδήποτε σχετικό υπάρχει με τα ποσά που απεικονίζονται στις δηλώσεις. Το κατατεθειμένο έγγραφο εκ μέρους της προσφεύγουσας για την απογραφή, αποτελεί απλά απεικόνιση των δεδομένων που έχουν μεταφερθεί στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, και δεν γίνεται καμία αναφορά γραπτή ή προφορική σχετικά με την επεξήγηση των δεδομένων. Επίσης, αναφορικά με το έγγραφο της εταιρίας «.....», το οποίο περιγράφει διαδικασίες σχετικά με την εκτροφή ιχθύων, που ακολουθεί η εταιρία, αποτελεί μια θεωρητική ανάλυση, η οποία είναι πολύ σημαντική μεν, αλλά πρέπει να συνοδεύεται και από τα εξατομικευμένα αριθμητικά δεδομένα της ελεγχόμενης εταιρίας προκειμένου να επαληθευθούν τα αναγραφόμενα στη δήλωση ποσά.

Γ. δεν επιδείχθηκε στον έλεγχο στοιχεία για τις αμοιβές προσωπικού [καταβολή ασφαλιστικών εισφορών], καθώς ζητήθηκαν οι καταστάσεις μισθοδοσίας και η καταβολή των ασφαλιστικών εισφορών ή/και οποιοδήποτε στοιχείο σχετικό με τις εγγραφές αμοιβών προσωπικού. Όπως δε προέκυψε από το με αριθ. πρωτ...../2021 πληροφοριακό έγγραφο στο ΙΓ Τοπικό Υποκατάστημα, για τα έτη 2015 και 2016 η προσφεύγουσα δεν έχει απασχολήσει προσωπικό.

Δ. δεν επιδείχθηκε στον έλεγχο δικαιολογητικά εγγραφών για τους τόκους που είναι καταχωρημένοι στα λογιστικά αρχεία και επιπρόσθετα, δεν επαληθεύθηκε το είδος των τόκων, αν τα ληφθέντα δάνεια είναι από τρίτους ή από τραπεζικά ιδρύματα.

Ε. δεν επιδείχθηκε στον έλεγχο το μητρώο παγίων ούτε δόθηκε καμία διευκρίνιση για τον τρόπο διενέργειας των αποσβέσεων και ποια πάγια αυτές αφορούν.

Επειδή, η προσφεύγουσα κατά το στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής, ουδέν επιπλέον στοιχείο προσκόμισε πέραν των προσκομισθέντων στο φορολογικό έλεγχο.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 28.Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

Επειδή, περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. με τίτλο «Επαρκής αιτιολογία» ορίζονται τα εξής: **«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, 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).

Επειδή, ορθά προσδιορίστηκαν τα αποτελέσματα του ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος, καθώς στην αντίστοιχη έκθεση εισοδήματος παρατίθεται επαρκώς αιτιολογία για τον προσδιορισμό των κερδών της προσφεύγουσας επιχείρησης

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 27.12.2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, καθόσον η φορολογική αρχή φέρουσα το βάρος της απόδειξης, απέδειξε με πραγματικά περιστατικά τα στοιχεία εκείνα τα οποία στοιχειοθετούν τις αποδιδόμενες παραβάσεις και οι οποίες επισύρουν την επιβολή των φόρων και συναφών κυρώσεων. Ο φορολογικός έλεγχος, έλαβε υπόψη του, τις ισχύουσες διατάξεις για το ελεγχόμενο έτος, το σύνολο των προσκομισθέντων υπομνημάτων της προσφεύγουσας πριν και μετά τη σύνταξη του Σημειώματος Διαπιστώσεων (άρθρο 28 Ν. 4174/2013), καθώς και όλα τα αποδεικτικά στοιχεία που προσκομίσθηκαν σε αντιπαραβολή με τα στοιχεία και ευρήματα του ελέγχου. Απέδειξε δε, με πραγματικά περιστατικά, τα στοιχεία εκείνα τα οποία στοιχειοθετούν τις αποδιδόμενες παραβάσεις, λαμβάνοντας υπόψη, όλα τα διαθέσιμα στοιχεία.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί “έλλειψης πλήρους και επαρκούς αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης – εσφαλμένη εκτίμηση των αποδείξεων”, στερείται νομοθετικού πλαισίου και απορρίπτεται, ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος. Επίσης, με το [άρθρο 9 παρ. 2](#) του Ν. [4174/2013](#) (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας.»

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ./04.02.2022 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

1) της υπ’ αριθ./2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ’ ΑΘΗΝΩΝ, Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 525.960,95 €

2) της υπ' αριθ...../2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 567.032,91 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.