



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α3**

**Ταχ. Δ/ση** : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

**Ταχ. Κώδικας** : 104 40 - Αθήνα

**Τηλέφωνο** : 213 1312349

**E-mail** : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 13.5.2024

Αριθμός απόφασης: 1370

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

ε. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/Τ.Β' /25.11.2022).

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

**2.** Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**3.** Την με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ....., και έδρα

.....κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής: α) της με αριθμό .....-οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 , β) της με αριθμό ..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017, γ) της με αριθμό ..... πράξης επιβολής προστίμου αρ 54 ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής.

4.Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης ..... εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ, και επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022 Κ.Φ.Δ., του 1<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5.Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής.

6.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

Α)Με την με αριθμό ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος,/Πράξη Επιβολής Προστίμου Φορολογικού Έτους 2017, του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 152.815,58 Ευρώ, πλέον τέλος επιτηδεύματος ποσού 1.000,00 ευρώ, πλέον πρόστιμο φόρου άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ή μη δήλωσης ποσού 76.407,79 Ευρώ, και συνολικά ποσό 230.223.37 ευρώ.

Β)Με την με αριθμό ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου Φορολογικής Περιόδου 01/01/2017 — 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος 56.763,57 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58<sup>Α</sup> του ΚΦΔ ποσού 28.381,79 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό 85.145,36 ευρώ.

Γ)Με την με αριθμό ..... Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022 Φορολογικής Περιόδου 01/01/2017 — 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 600,00 ευρώ επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις:

1. Δεν υπέβαλε δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα αναφορικά με την μεταβολή της δηλωθείσας στο Μητρώο της Φορολογικής Αρχής δ/νσης άσκησης δραστηριότητας.

Για την παράβαση αυτή επιβάλλεται συνολικό πρόστιμο 100,00 €1 ήτοι 1 περίπτωση Χ 100,00 Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 §§1περ. α, 2 περ.α', του Κ.Φ.Δ..

2. Δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθμό πρωτοκόλλου Α.Π.: ΕΛ.ΚΕ. 1 ..... έγγραφο αίτημα για παροχή στοιχείων του προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΚΗΣ εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίησή του, όπως είχε υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. .

Οι ως άνω διαφορές καταλογίσθηκαν βάσει των με ημερομηνία θεώρησης ..... εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος , ΦΠΑ και επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής.

## Ιστορικό υπόθεσης

Κατόπιν της με αρ. .... εντολής του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής, σε βάρος της προσφεύγουσας διενεργήθηκε μερικός επιτόπιος έλεγχος γραφείου -φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ., λοιπών φόρων, τελών εισφορών, της περιόδου 01/01/2016-31/12/2017 σύμφωνα με τις διατάξεις των Ν. 4987/2022 (ΚΦΔ.) Ν.4172/2013, Ν.2859/2000 και Α.1008/20.01.2020, Ε.2015/31.01.2020, Ε. 2016/31.01.2020. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε μεταξύ άλλων ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2017 κατά παράβαση του άρθρου 68 του ν. 4172/2013.

Πριν την έναρξη του ελέγχου, επιδόθηκε το με αρ. πρωτ ΕΛ.ΚΕ. 1 .....έγγραφο με το οποίο κοινοποιήθηκε η εντολή ελέγχου και γνωστοποιήθηκε στην ελεγχόμενη η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, σε εφαρμογή των διατάξεων των αρ.18,19 και 70 του ΚΦΔ (ν.4987/2022,Α' 206, εφεξής ΚΦΔ). Επιπλέον, με την κοινοποίηση της με Α.Π.: ΕΛ.ΚΕ. 1 ..... πρόσκλησης παροχής στοιχείων, ζητήθηκε από την ελεγχόμενη να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά της αρχεία (βιβλία, στοιχεία πωλήσεων αγαθών και λήψεων υπηρεσιών κ.ο.κ), προκειμένου να διεξαχθεί ο φορολογικός της έλεγχος, σύμφωνα με το πρόγραμμα ελέγχου της ΠΟΛ. 1124/2015, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την ΠΟΛ. 1067/2018.

Στην παραπάνω πρόσκληση της υπηρεσίας η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε, με αποτέλεσμα να καταστεί αδύνατη η διενέργεια των απαραίτητων ελεγκτικών επαληθεύσεων, στο ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2017.

Κατόπιν τούτου, ο έλεγχος προσδιόρισε με κάθε διαθέσιμο στοιχείο τις φορολογικές υποχρεώσεις της ελεγχόμενης στο φορολογικό έτος 2017, κατά τα αναλυτικά αναφερόμενα στις από ..... εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου και σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ΚΦΕ. Ο έλεγχος στο πλαίσιο του προσδιορισμού του φορολογητέου αποτελέσματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο, αναγνώρισε ως εκπεστές δαπάνες ποσού 10.113,79 ευρώ προερχόμενες από αξιόπιστες πηγές ,ήτοι από τα δεδομένα των ηλεκτρονικών καταστάσεων που υποβλήθηκαν από τις επιχειρήσεις ενέργειας και τηλεφωνίας στα πλαίσια της ΠΟΛ. 1033/28.1.2014.

Ειδικότερα, προέβη στην αξιοποίηση όλων των διαθέσιμων στοιχείων καθώς και στη συλλογή πληροφοριών και στοιχείων από τρίτες πηγές, ήτοι από:

- Τις ΜΥΦ - Καταστάσεις Πελατών Προμηθευτών και Συναλλαγών της παρ. 3 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., που υπέβαλλε καθώς και των αποκλίσεων με αυτών που υποβλήθηκαν από τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις.

- Τις υποβληθείσες μηνιαίες δηλώσεις Φ.Π.Α. της προσφεύγουσας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2017 έως 31/12/2017.

- Τα δεδομένα των ηλεκτρονικών καταστάσεων που υποβλήθηκαν από τα πιστωτικά ιδρύματα, κ.ο.κ., στα πλαίσια τις ΠΟΛ. 1033/28.1.2014.

- Στοιχεία συναλλαγών (Τιμολόγια) με την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση ....., κατόπιν έγγραφου αιτήματος της υπηρεσίας.

- Τη δηλωθείσα κύρια δραστηριότητα: Κ.Α.Δ. ....

Ο έλεγχος διαπίστωσε διαφορές που αφορούν το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2017, οι οποίες περιγράφονται αναλυτικά στις από ..... οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ που συνέταξε. Κατόπιν τούτου, εφαρμόζοντας το

άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ., κοινοποίησε το με αριθμό ..... Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, προκειμένου η προσφεύγουσα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου εντός προθεσμίας 20 ημερών, στο οποίο ωστόσο η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή καθώς και να ακυρωθούν οι ανωτέρω οι προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένα ο έλεγχος δεν αναζήτησε στοιχεία από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών • προμηθευτών (ΜΥΦ 2017).

Ειδικότερα ο έλεγχος δεν αναγνώρισε δαπάνες στη φορολογία εισοδήματος πλην του ποσού ύψους 10.113,79 ευρώ που αφορούσε επιχειρηματικές δαπάνες (εταιρεία παροχής ηλεκτρικής ενέργειας ..... και εταιρία σταθερής και κινητής τηλεφωνίας ..... ) ενώ επίσης δεν αναγνώρισε εισροές παρότι με τις δηλώσεις ΦΠΑ είχε δηλώσει εισροές ύψους 102.349,23 ευρώ.

Η ενέργεια αυτή δεν είναι σύννομη, διότι ο έλεγχος δεν αξιοποίησε κάθε διαθέσιμο στοιχείο, όπως ορίζει το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, αφού, όπως έγινε και με τα ακαθάριστα έσοδα, θα μπορούσε να αντλήσει στοιχεία για τις δηλωθείσες δαπάνες - αγορές από την συγκεντρωτική κατάσταση πελατών προμηθευτών (ΜΥΦ 2017) και να αναζητήσει από τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις τα σχετικά παραστατικά και να αναζητήσει και μέσω των τραπεζών την εξόφληση αυτών προκειμένου να οδηγηθεί σε ασφαλή κρίση για την πραγματοποίηση των εν λόγω δαπανών - αγορών ούτως, ώστε η αξία τους να αφαιρεθεί από τα ακαθάριστα έσοδα και από τις εκροές. Προς επίρρωση των ισχυρισμών της επικαλείται την με αριθμό ..... απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:**

*«Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία» 1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματος της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπρώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.*

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 5 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π), "Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος":**

*«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου. ...*

...

*5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες*

για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

....

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλείδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

....

14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα.

...

18. Η οντότητα μπορεί να αναθέτει σε τρίτο πρόσωπο (εξωτερικός λογιστής) την τήρηση μέρους ή του συνόλου του λογιστικού της συστήματος ή τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων. Η ανάθεση της τήρησης του λογιστικού συστήματος ή της κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει τη διοίκηση της οντότητας από τη σχετική ευθύνη που προκύπτει, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο ή εν γένει την κείμενη νομοθεσία, για τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

19. Όταν η οντότητα χρησιμοποιεί τρίτο πρόσωπο για την εκπλήρωση οποιασδήποτε..... υποχρέωσης που προκύπτει από τον παρόντα νόμο, το τρίτο μέρος έχει, στην περίπτωση οποιουδήποτε..... ελέγχου τις ίδιες υποχρεώσεις συνεργασίας με το ελεγκτικό όργανο (ελεγκτής) όπως ή οντότητα. Μη συνεργασία του τρίτου μέρους με το ελεγκτικό όργανο δεν απαλλάσσει την οντότητα από οποιαδήποτε..... υποχρέωση προβλέπεται από τον παρόντα νόμο».

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π), «Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων :**

«Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από: α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου. 6) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία. Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε..... μορφή, εφόσον υπάρχει σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης ή αναπαραγωγής αυτών, για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε..... ελέγχου

Ειδικά για κάθε τιμολόγιο, διαφυλάσσονται επιπλέον τα δεδομένα που διασφαλίζουν την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου του, σύμφωνα με τις παραγράφους (1) και (2) του παρόντος άρθρου.»

**Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 13 παρ. 1 και 2 ΚΦΔ :**

«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 ..., 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.

2. Τα λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ'ελάχιστον: α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης. ...».

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:**

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,

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.

**Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 23 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:**

«Άρθρο 23 - Εξουσίες της 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 αρχεία (βιβλία και 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 28 του ν. 4172/2013 Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι:**

«Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση...».

**Επειδή, σύμφωνα με την Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ 2015/2020 «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013»:**

**«Με την παρούσα εγκύκλιο σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 . Ειδικότερα:**

**1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 , καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.**

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 Ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του Ν. 4172/2013.

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ιδίων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών.

Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013 ), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013 ) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 , το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις :

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.

- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.

- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).

- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος απ.....λεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013. Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων.

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσάυξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση

οποιασδήποτε..... από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του ν. 4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

A. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

B. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε..... στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των .....

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 30 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ :

**«1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.**

**Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.».**

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 32 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ : «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) [...], β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος, με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, γ) στοιχεία, από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος, με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά, δ) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 171 ν. 2717/1999, όπως ισχύουν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας:

**«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους απ.....λούν 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. [...]. 2. [...]. 3. Κατά τα λοιπά το περιεχόμενο των δημόσιων εγγράφων, καθώς και όλο το περιεχόμενο των ιδιωτικών, εκτιμάται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 148. 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα**

έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη. 5. [...]. 6. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται μόνο εφόσον ο νόμος που διέπει τη σχέση δεν ορίζει διαφορετικά.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 65 ΚΦΔ (άρθρο 77 του Νέου ΚΦΔ): «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής ο φορολογούμενος [...] φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση, όπως αναφέρεται στις σελίδες 23-26 της με ημερομηνία θεώρησης ..... έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας βάσει:

-Των ΜΥΦ - Καταστάσεις Πελατών Προμηθευτών και Συναλλαγών της παρ. 3 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., που υπέβαλε, καθώς και των αποκλίσεων με αυτών που υποβλήθηκαν από τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις, οι οποίες περιέχουν συγκεντρωτικά στοιχεία εκδοθέντων και ληφθέντων τιμολογίων και συγκεντρωτικά στοιχεία λιανικών πωλήσεων και δαπανών, σύμφωνα με τις οποίες δήλωσε ότι τα συνολικά της έσοδα προ Φ.Π.Α. από χονδρικές και λιανικές πωλήσεις έτους 2017 ανέρχονται στο ποσό των 418.064,05€.

-Των αποκλίσεων των ανωτέρω καταστάσεων με αυτών που υποβλήθηκαν από τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις, από τις οποίες διαπιστώθηκαν αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα ύψους 119.000,00€, προερχόμενα από χονδρικές πωλήσεις που πραγματοποίησε στην .....

-Των μηνιαίων δηλώσεων Φ.Π.Α. έτους 2017, σύμφωνα με τις οποίες η ίδια η προσφεύγουσα δήλωσε συνολικές ετήσιες καθαρές Εκροές ποσού 372.308,89€.

Βάσει των ανωτέρω δεδομένων που συλλέχθηκαν από τον έλεγχο, τα έσοδα της ελεγχόμενης επιχείρησης από επιχειρηματική δραστηριότητα (ακαθάριστα) στο ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2017, ανέρχονται στο ποσό των 537.064 05€.

Ο έλεγχος επίσης στο πλαίσιο του προσδιορισμού του φορολογητέου απ.....λέσματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο, αναγνώρισε επίσης ως εκπεστές δαπάνες ποσού 10.113,79 ευρώ προερχόμενες από αξιόπιστες πηγές (ΠΟΛ. 1033/28.1.2014).

**Επειδή**, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα κατά βάση ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος δεν αναζήτησε στοιχεία από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών (ΜΥΦ 2017) και ειδικότερα ότι δεν αναγνώρισε δαπάνες στη φορολογία εισοδήματος πλην του ποσού ύψους 10.113,79 ευρώ που αφορούσε επιχειρηματικές δαπάνες (εταιρεία παροχής ηλεκτρικής ενέργειας ..... και εταιρία σταθερής και κινητής τηλεφωνίας .....) ενώ επίσης δεν αναγνώρισε και εισροές παρότι με τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ είχε δηλώσει εισροές ύψους 102.349,23 ευρώ. Η ενέργεια αυτή δεν είναι σύννομη, διότι ο έλεγχος δεν αξιοποίησε κάθε διαθέσιμο στοιχείο, όπως ορίζει το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, αφού, όπως έγινε και με τα ακαθάριστα έσοδα, θα μπορούσε να αντλήσει στοιχεία για τις δηλωθείσες δαπάνες - αγορές από την συγκεντρωτική κατάσταση πελατών προμηθευτών (ΜΥΦ 2017) και να αναζητήσει τα σχετικά παραστατικά από τους αντισυμβαλλόμενους και από τις τράπεζες ώστε η αξία τους να αφαιρεθεί από τα ακαθάριστα έσοδα και από τις φορολογητέες εκροές.

**Επειδή**, οι ισχυρισμοί αυτοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν εν μέρει ως νόμω και εν μέρει ως ουσία αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

α) Όπως συνάγεται από το πνεύμα των διατάξεων του άρθρου 22 ν. 4172/2013 αλλά και των άρθρων 30 και 32 του ΦΠΑ σύμφωνα άλλωστε και με τα οριζόμενα στο άρθρο 65 του ΚΦΔ (άρθρο 77 του νέου ΚΦΔ), το βάρος απόδειξης αναφορικά με την πραγματοποίηση μιας δαπάνης το φέρει το φορολογούμενο και επικαλούμενο τη δαπάνη αυτή πρόσωπο και όχι η Φορολογική Διοίκηση, αφού το γεγονός της πραγματοποίησης μιας δαπάνης είναι κάτι που «ωφελεί» το πρόσωπο αυτό και όχι τη Φορολογική Διοίκηση και στο πλαίσιο της διαδικασίας (εξέτασης) της ενδικοφανούς προσφυγής το κάθε μέρος (προσφεύγουσα/προσφεύγων και Φορολογική Διοίκηση) φέρουν το βάρος να αποδείξουν τους ισχυρισμούς που τους «ωφελούν». Επομένως, εν προκειμένω η προσφεύγουσα φέρει το βάρος να αποδείξει τις επικαλούμενες από αυτήν αγορές αγαθών ή/και υπηρεσιών που ισχυρίζεται ότι πραγματοποίησε για τις ανάγκες της επιχείρησής της και γενικότερα στο πλαίσιο της άσκησης της επιχειρηματικής της δραστηριότητας, καθώς ούτε το γεγονός της απόκτησης ενός αγαθού/μιας υπηρεσίας από επαχθή αιτία ή πάντως έναντι καταβολής χρηματικού ποσού είναι αυτονόητο ούτε το ύψος του τυχόν ανταλλάγματος.

β) Όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, στην προσφεύγουσα κοινοποιήθηκε η με αριθ. Πρωτοκ. Α.Π.: ΕΛ.ΚΕ. 1 ..... πρόσκληση παροχής στοιχείων, με την οποία της ζητήθηκε να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά της αρχεία (βιβλία, στοιχεία πωλήσεων αγαθών και λήψεων υπηρεσιών κ.ο.κ), προκειμένου να διεξαχθεί ο φορολογικός έλεγχος. Η ανωτέρω πρόσκληση κοινοποιήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 α του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., με ανάρτηση (e-κοινοποίηση) μέσω εφαρμογής της «Ψηφιακής Κοινοποίησης» στη θυρίδα της προσωποποιημένη πληροφόρησης του συστήματος myTAXISnet της Α.Α.Δ.Ε ως κάτωθι:

-Της ελεγχόμενης επιχείρησης ..... ημερομηνία ανάρτησης ..... και τεκμαιρόμενης κοινοποίησης την ....., σύμφωνα με την § 6 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ. (δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικής ενημέρωσης :.....).

-Του νόμιμου εκπροσώπου ....., ημερομηνία ανάρτησης την ....., (δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικής ενημέρωσης: ..... ) και ανάγνωσης της πρόσκλησης την ..... και τεκμαιρόμενης κοινοποίησης την ....., σύμφωνα με την § 6 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ. (δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικής ενημέρωσης :.....),

Επιπλέον η ελεγκτική αρχή κατ' εφαρμογή του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ., κοινοποίησε το με αριθμό ..... Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, προκειμένου η προσφεύγουσα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου εντός προθεσμίας 20 ημερών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., με ανάρτηση (e-κοινοποίηση) μέσω εφαρμογής της «Ψηφιακής Κοινοποίησης» στη θυρίδα της προσωποποιημένη πληροφόρησης του συστήματος myTAXISnet της Α.Α.Δ.Ε ως κάτωθι:

-της ελεγχόμενης επιχείρησης ..... με αριθμό ηλεκτρονικής καταχώρησης ..... ημερομηνία ανάρτησης ..... και τεκμαιρόμενης κοινοποίησης σύμφωνα με την §6 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ. την ..... , (δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικής ενημέρωσης :.....).

-Του νόμιμου εκπροσώπου και εκκαθαριστή ..... με αριθμό ηλεκτρονικής καταχώρησης ....., ημερομηνία ανάρτησης την ....., ανάγνωσης την ..... και τεκμαιρόμενης κοινοποίησης σύμφωνα με την 5 6 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ. την ..... , (δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικής ενημέρωσης: ..... ) 13:45:19).

-Του εκκαθαριστή ....., με αριθμό ηλεκτρονικής καταχώρησης ..... ημερομηνία ανάρτησης την ....., ανάγνωσης την ..... και τεκμαιρόμενης κοινοποίησης την ....., σύμφωνα με την § 6 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ. (δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικής ενημέρωσης :.....).

Ωστόσο, τελικά η προσφεύγουσα επιχείρηση, όπως αναφέρεται στις συμπροσβαλλόμενες οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου, σε καμία χρονική στιγμή του διενεργηθέντος ελέγχου, δεν ανταποκρίθηκε προσκομίζοντας τα αιτηθέντα από τον υπό κρίση έλεγχο έγγραφα, αν και είχε λάβει γνώση αυτού τουλάχιστον από την ....., οπότε και προκύπτει η ανάγνωση εκ μέρους του νομίμου εκπροσώπου αυτής του ηλεκτρονικά αναρτηθέντος στην πλατφόρμα της ΑΑΔΕ σχετικού αιτήματος παροχής πληροφοριών και της εντολής ελέγχου, αλλά ούτε και αργότερα από την ....., οπότε προκύπτει η ανάγνωση του ηλεκτρονικά αναρτηθέντος σημειώματος διαπιστώσεων του ελέγχου, με το οποίο εκκαλείτο να διατυπώσει τις απόψεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου. Ούτε όμως και με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή της προσκομίζει αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία να αναιρούν τις διαπιστώσεις του ελέγχου, μη ανταποκρινόμενη συνεπώς στο κατά τα προεκτεθέντα βάρος της να αποδείξει τις επικαλούμενες από αυτήν αγορές αγαθών ή/και υπηρεσιών που ισχυρίζεται ότι πραγματοποίησε για τις ανάγκες της επιχείρησής της και γενικότερα στο πλαίσιο της άσκησης της επιχειρηματικής της δραστηριότητας, με αποτέλεσμα οι σχετικές επικαλούμενες από αυτήν δαπάνες/εισροές να μην τεκμηριώνονται.

**Επειδή** η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα τηρηθέντα λογιστικά της αρχεία (Βιβλίο γενικού-Αναλυτικών Καθολικών και στοιχεία), δεν ήταν δυνατόν να τεκμηριωθεί αν αυτές ήταν καταχωρημένες στα βιβλία της, εάν ασκήθηκε νομότυπα δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. (δηλαδή εάν συμπεριλήφθησαν στις δηλώσεις Φ.Π.Α./δήλωση εισοδήματος εξάλλου δεν υποβλήθηκε), εάν πραγματοποιήθηκαν (δηλαδή παραδόθηκαν ή παρασχέθηκαν στην ίδια) για τη δημιουργία των συγκεκριμένων φορολογητέων εσόδων της ελεγχόμενης επιχείρησης, που αναβρέθηκαν από τον έλεγχο και εάν όντως χρησιμοποιήθηκαν για πράξεις υποκείμενες στο Φ.Π.Α. Για τους λόγους αυτούς, ο ισχυρισμός της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ως προς την έκπτωση των δαπανών και των φορολογητέων εισροών πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως νόμω και εν μέρει ως ουσία αβάσιμος, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

**Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ.6 του νέου ΚΦΔ ορίζεται:**

*«6. ...Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της φορολογικής αρχής. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής του...».*

**Επειδή,** οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναλυτικά καταγράφονται στις ημερομηνία θεώρησης ..... εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ, και επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022 Κ.Φ.Δ., του 1<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η εν λόγω ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμη.

## Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ....., και την επικύρωση των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής:

- της με αριθμό ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου Φορολογικού Έτους 2017,
- της με αριθμό ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου Φορολογικής Περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017,
- της με αριθμό ..... Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022 Φορολογικής Περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017,

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

### Φορολογικό έτος 2017

#### Εισόδημα

|                                     |                   |
|-------------------------------------|-------------------|
| Διαφορά φόρου                       | 152.815,58        |
| Τέλος επιτηδεύματος                 | 1.000,00          |
| Πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ      | 76.407,79         |
| <b>Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό</b> | <b>230.223,37</b> |

(ως η με αριθμό ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017)

#### Φ.Π.Α.

|                                             |                  |
|---------------------------------------------|------------------|
| Χρεωστικό Υπόλοιπο                          | 56.763,57        |
| Πρόστιμο του άρθρου 58 <sup>A</sup> του ΚΦΔ | 28.381,79        |
| <b>Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό</b>         | <b>85.145,36</b> |

(ως η με αριθμό ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017)

**ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Κ.Φ.Δ.**

**Ποσό προστίμου: 600,00 €**

(ως η με αριθμό ..... Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017  
- 31/12/2017)

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου  
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών  
Η Προϊσταμένη της  
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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

**ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ 1**

---

**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.