



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 27/05/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1648

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8,
Αθήνα
Ταχ. Κώδικας : 104 40
Τηλέφωνο : 2131312368 - 347
E-mail : ded.ath@aade.gr,
a.tsironi@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

δ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

ε. της με αριθμό Α.1165/22-11-2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 28-01-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΙΚΕ» και τον διακριτικό τίτλο «.....», με ΑΦΜ, με έδρα στην, Τ.Κ....., νομίμως εκπροσωπούμενης από τον, ΑΦΜ, κατά των:

Α) με αριθμό/28-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού

ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και

Β) με αριθμό/28-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την από 02-02-2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28-01-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΙΚΕ» και τον διακριτικό τίτλο «.....», με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, καθώς και του συμπληρωματικού υπομνήματος με Α.Π. ΔΕΔ/12-02-2024 που υποβλήθηκε, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Σύμφωνα με τα στοιχεία του υποσυστήματος Μητρώου του Taxis, η προσφεύγουσα επιχείρηση, η οποία τηρεί διπλογραφικά βιβλία, προέβη σε έναρξη εργασιών στις 29-04-2015 με κύρια δραστηριότητα: «.....».

Α) Με την με αριθμό/28-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ποσού 106.844,62 €, πλέον προστίμου άρθρου 58/58Α του ΚΦΔ ποσού 53.422,31 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **160.266,93 €**.

Β) Με την με αριθμό/28-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ποσού 90.551,93 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 45.275,97 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **135.827,90 €**.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες εδράζονται στις από 28-12-2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία στις **29-12-2023**, σύμφωνα με την έκθεση επίδοσης του υπαλλήλου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αρ./29-09-2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ στην προσφεύγουσα επιχείρηση για το φορολογικό έτος 2017.

Η ανωτέρω εντολή μερικού ελέγχου εκδόθηκε κατόπιν του από **21-07-2023 Πληροφοριακού Δελτίου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ** και των αρ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. ΕΞ **2023/23-08-2023** εγγράφων, τα οποία αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του ελέγχου που διενεργήθηκε.

Η ως άνω εντολή κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα εταιρεία στις 03-10-2023 μαζί με τη γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, καθώς και με αίτημα χορήγησης πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ, με το αριθ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ΕΞ 2023/03-10-2023 έγγραφο του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Ακολούθως, ο έλεγχος κοινοποίησε στην προσφεύγουσα εταιρεία στις 08-12-2023 το με αριθμό/08-12-2023 **Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου** (Ορθή Επανάληψη) του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ με τις προσωρινές πράξεις προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με την έκθεση επίδοσης του υπαλλήλου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ

Επί του ως άνω ΣΔΕ η προσφεύγουσα εταιρεία απάντησε με το αρ. πρωτ. ΕΙ 2023/27-12-2023 υπόμνημά της, με το οποίο ισχυρίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι είναι άγνωστες σε αυτήν εγγραφές ΦΗΜ που δεν στοιχειοθετούσαν την αποδιδόμενη φορολογική παράβαση.

Στη συνέχεια ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη τις εγγραφές απόψεις της προσφεύγουσας εταιρείας, προέβη στη σύνταξη των οικείων εκθέσεων ελέγχου και στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Στην από 28-12-2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα (σελ.56, 59):

«...

6.3.1 Αξιοποίηση υφιστάμενων πληροφοριών ΕΠΙ ΤΟΥ ΔΕΛΤΙΟΥ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΤΗΣ Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής

Με βάση την από 21/7/2023 Πληροφοριακή Έκθεση Φορολογίας Εισοδήματος των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και την επεξεργασία των κατασχεθέντων λογιστικών αρχείων με την με αριθμό .../2023 Έκθεση Κατάσχεσης, ήτοι των δεδομένων των λογιστικών βιβλίων καθώς και των αρχείων που παρήγαγαν οι Φ.Η.Μ., διαπιστώθηκε ότι την φορολογική περίοδο 1/1/2017 - 31/12/2017 η οντότητα υπέβαλε ανακριβείς Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος και συγκεκριμένα:

Φορολογικό έτος 1/1/2017 - 31/12/2017 με ποσό ανακρίβειας 441.462,55 €

Με βάση τα ανωτέρω ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη το πόρισμα των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, προσδιορίζει τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης, λαμβάνοντας υπόψη την αποκρυβείσα αξία την οποία προσθέτει στα ακαθάριστα έσοδα για την φορολογική περίοδο 1/1/2017 - 31/12/2017, όπως ακριβώς απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	2017
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	547.027,92
ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΑΞΙΑ ΑΝΑ ΕΤΟΣ	441.462,55
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	988.490,47

...

9. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Σύμφωνα με το παραπάνω Πόρισμα Ελέγχου και τα αναφερόμενα σε αυτό, ο έλεγχος προσδιορίζει τα αποτελέσματα ανά φορολογική περίοδο, ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2017 - 31/12/2017

	Ποσά σε €
Κέρδη ισολογισμού χρήσης βάσει Δ.Λ.Π./Ε.Λ.Π.	0,00
Ή ζημία βάσει ισολογισμού χρήσης βάσει Δ.Λ.Π./Ε.Λ.Π.	161.171,43
(+) Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π. – Φ.Β.	0,00
(-) Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π. – Φ.Β.	(0,00)
Φορολογική ζημία χρήσης	158.655,77
Πλέον: Λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν (με την αρχική δήλωση)	24.060,48
Σύνολο κερδών (ζημιών) βάσει ελέγχου	134.595,29
Πλέον: Λογιστικές διαφορές ελέγχου	501.005,44
Μείον: Ζημίες παρελθουσών χρήσεων	54.162,12
Κέρδη μετά τη φορολογική αναμόρφωση	312.248,03

...».

Στην από 28-12-2023 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα (σελ.18-20):

«...

5. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Με βάση την από 21/7/2023 Πληροφοριακή Έκθεση Φορολογίας ΦΠΑ των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Ε.Ε. Αττικής και την επεξεργασία των κατασχεθέντων λογιστικών αρχείων με την με αριθμό/2023 Έκθεση Κατάσχεσης, ήτοι των δεδομένων των λογιστικών βιβλίων καθώς και των αρχείων που παρήγαγαν οι Φ.Η.Μ., διαπιστώθηκε ότι την φορολογική περίοδο 1/1/2017 - 31/12/2017 η οντότητα υπέβαλε ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ ως προς τις φορολογητέες εκροές και συγκεκριμένα:

- Φορολογικό έτος 1/1/2017 - 31/12/2017, με ποσό ανακρίβειας 441.462,55 € και αναλογούν ΦΠΑ 105.951,00 €, το οποίο προκύπτει από το πληροφοριακό δελτίο της Υ.Ε.Δ.Ε.Ε. Αττικής (αρ. πρωτ./23-08-2023).
- Από τον παρόντα φορολογικό έλεγχο διαπιστώθηκε επιπλέον ανακρίβεια στην περιοδική ΦΠΑ μηνός Μαΐου 2017, επί των εσόδων και συγκεκριμένα διαφορά μεταξύ λογιστικών αρχείων και δηλώσεων ΦΠΑ, αξίας 3.723,34 € πλέον ΦΠΑ 893,60 € (5.787,81 € - 2.064,47 € = 3.723,34 € X 0,24 = 893,60 €).

...

8. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Σύμφωνα με το παραπάνω Πόρισμα Ελέγχου και τις λοιπές διαπιστώσεις του ελέγχου προσδιορίζουμε τα αποτελέσματα ανά φορολογική περίοδο ως εξής:

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	552.861,70	998.047,59	445.185,89
Αξία φορολογητέων εισροών	329.666,32	329.666,32	
Φόρος εκροών	132.686,81	239.531,43	106.844,62
Υπόλοιπο φόρου εισροών	132.686,81	132.686,81	

...».

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά:

1. Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή.

2. Να ακυρωθούν, άλλως τροποποιηθούν, οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Προς επίρρωση των παραπάνω προβάλλει τους εξής λόγους:

1^{ος} ΛΟΓΟΣ. Έλλειψη αιτιολογίας των ένδικων εκθέσεων και των οριστικών πράξεων κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 28 του ΚΦΔ και του άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ΚΔΔ)

2^{ος} ΛΟΓΟΣ. Παράβαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης

3^{ος} ΛΟΓΟΣ. Παντελώς αναπόδεικτες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις περί μη αντιστοίχισης των δεδομένων των λογιστικών βιβλίων της προσφεύγουσας εταιρείας με τα αρχεία που παρήγαγαν οι ΦΗΜ

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 23 του ΚΦΔ ορίζεται, μεταξύ άλλων, 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 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.

2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

...».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 58 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε τοις εκατό (5%) έως είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) και ανέρχεται σε ποσοστό έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από τη μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.».

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1^ο ΚΑΙ 3^ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ - ΠΕΡΙ ΕΛΛΕΙΨΗΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑΣ ΤΩΝ ΕΝΔΙΚΩΝ ΕΚΘΕΣΕΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΟΡΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ ΚΑΘΩΣ ΚΑΙ ΠΕΡΙ ΤΟΥ ΑΝΑΠΟΔΕΙΚΤΟΥ ΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΩΝ ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΜΗ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΙΣΗ ΤΩΝ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΜΕ ΤΑ ΑΡΧΕΙΑ ΠΟΥ ΠΑΡΗΓΑΓΑΝ ΟΙ ΦΗΜ

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999 - ΦΕΚ Α' 45) ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999 - ΦΕΚ Α' 97) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

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

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω

αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή δεν επικαλείται συγκεκριμένα στοιχεία και περιστατικά που να αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς της.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 28-12-2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Συνεπώς, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας, περί του αντιθέτου, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 2^ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ – ΠΕΡΙ ΠΑΡΑΒΑΣΗΣ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΤΗΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗΣ ΑΚΡΟΑΣΗΣ

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 28 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

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

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

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε εγγράφως τις απόψεις της επί του με αριθμό/08-12-2023 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Ορθή Επανάληψη) του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ με το αρ. πρωτ.ΕΙ 2023/27-12-2023 υπόμνημά της, τις οποίες ο έλεγχος έλαβε υπόψη για τη σύνταξη των οικείων εκθέσεων ελέγχου και την έκδοση των προσαλλόμενων πράξεων.

Συνεπώς, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτονται ως αβάσιμοι και δεν γίνονται δεκτοί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 28-01-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και τον διακριτικό τίτλο «.....», με ΑΦΜ και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

Α) με αριθμό/28-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και

Β) με αριθμό/28-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Α) Η με αριθμό/28-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		552.861,70	998.047,59	998.047,59	445.185,89
Αξία φορολογητέων εισροών		329.666,32	329.666,32	329.666,32	-
Φόρος εκροών		132.686,81	239.531,43	239.531,43	106.844,62
Υπόλοιπο φόρου εισροών		132.686,81	132.686,81	132.686,81	-
Πιστωτικό υπόλοιπο					
Χρεωστικό υπόλοιπο			106.844,62	106.844,62	106.844,62
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α ΚΦΔ			53.422,31	53.422,31	53.422,31
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα					
Σύνολο φόρου για καταβολή			160.266,93	160.266,93	160.266,93
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση				
	για επιστροφή				

Β) Η με αριθμό/28-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη			312.248,03	312.248,03	312.248,03
ή ζημιά		188.757,41			188.757,41
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				90.551,93
	Χρεωστικό ποσό		90.551,93	90.551,93	
Τέλος επιτηδεύματος (άρθρο 31 ν.3986/2011)		2.200,00	2.200,00	2.200,00	-
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας			45.275,97	45.275,97	45.275,97
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	2.200,00	138.027,90	138.027,90	135.827,90
	για επιστροφή				

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

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.