



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 03/06/2024

Αριθμός Απόφασης: 1749

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 350

E-mail : ded.ath@aade.gr

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 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. την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση 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 1069/4-3-2014 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, νομίμως εκπροσωπούμενης, με έδρα στο, κατά: α) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2018, β) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2019, γ) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2023, δ) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, ε) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος,

φορολογικού έτους 2019, στ) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018 και ζ) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ (ΕΛ.ΚΕ.) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** από το νόμιμο εκπρόσωπό της 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 υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο ύψους 200,00€ λόγω μη υποβολής των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών (ΜΥΦ), έτους 2018 και του ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων μηνός Δεκεμβρίου έτους 2018.

β) Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο ύψους 100,00€ λόγω μη υποβολής των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών (ΜΥΦ), έτους 2019.

γ) Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο ύψους 500,00€ λόγω μη ανταπόκρισης στα υπ' αριθ. πρωτ. αιτήματα παροχής στοιχείων του άρθρου 14 του ν.4987/2022 του ελέγχου.

δ) Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ΦΠΑ ποσού 27.030,96€, έναντι προηγούμενου πιστωτικού υπολοίπου ποσού 494,16€, πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ν.4987/2022 ποσού 13.515,49€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 40.546,45€.

ε) Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 25.047,21€ πλέον προστίμου του άρθρου 58 του ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας ποσού 12.523,61€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 37.570,82€.

στ) Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, προσδιορίστηκαν κέρδη χρήσης ποσού 112.629,00€ έναντι δηλωθείσας ζημίας 92.204,83€ και κατά συνέπεια μειώθηκε η μεταφερόμενη προς συμψηφισμό ζημία σε ποσό 77.259,19€, έναντι προηγούμενης ζημίας βάσει δήλωσης ύψους 282.093,02€.

ζ) Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ΦΠΑ ποσού 25.844,34€, έναντι προηγούμενου πιστωτικού υπολοίπου ποσού 1.116,66€, πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ν.4987/2022 ποσού 12.922,18€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 38.766,52€.

Οι παραπάνω πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ν.4987/2022 (ΚΦΔ), του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αριθ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ στην προσφεύγουσα εταιρεία, με αντικείμενο εργασιών για τα φορολογικά έτη 2017-2018.

Προκειμένου να διενεργηθεί ο έλεγχος, απεστάλη στην ελεγχόμενη οντότητα το με αριθ. πρωτ. αίτημα παροχής στοιχείων του άρθρου 14 του ν.4987/2022 με το οποίο κλήθηκε όπως θέσει στην διάθεση του ελέγχου για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2018 & 2019 τα κάτωθι:

- Τα λογιστικά αρχεία (βιβλία) για ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, εκτυπωμένα και ηλεκτρονικά σε μορφή EXCEL (ισοζύγια κατά μήνα και ετήσιο προ εγγραφών ισολογισμού, κατάστρωση αποτελεσμάτων για τη συμφωνία με την δήλωση ΦΕ, συμφωνία περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ με τους αντίστοιχους λογαριασμούς από τα μηνιαία ηλεκτρονικά αρχεία, ημερολόγια εγγραφών καθώς και αναλυτικά καθολικά, Μητρώο Παγίων)
- Τα παραστατικά που εκδόθηκαν και λήφθηκαν, καθώς και οποιοδήποτε δικαιολογητικό εγγραφών για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη,
- Τα συνυποβαλλόμενα έντυπα για τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, τον πίνακα διαφορών λογιστικής-φορολογικής βάσης και τις αιτιολογίες τους .
- Τις υποβληθείσες δηλώσεις τελών χαρτοσήμου και λοιπών φόρων των φορολογικών περιόδων 2018 & 2019.

Ανταποκρινόμενη στην ως άνω πρόσκληση του ελέγχου, η ελεγχόμενη οντότητα στις, υπέβαλε με μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου τα κάτωθι στοιχεία:

- Μηνιαία ισοζύγια 2018 και 2019,
- Περιοδικές δηλώσεις 2018 και 2019
- Αναλυτικά καθολικά ΦΠΑ 2018 και 2019
- Δηλώσεις Φ.Ε. 2018 και 2019
- Ισολογισμούς ετών 2018 και 2019

Στη συνέχεια ο έλεγχος κοινοποίησε στις, τόσο ηλεκτρονικά όσο και με συστημένη επιστολή, το υπ' αριθ. πρωτ. 2^ο αίτημα παροχής στοιχείων του άρθρου 14 του ν.4987/2022, ωστόσο η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε τα αιτούμενα βιβλία, στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών που αφορούν τις χρήσεις 2018 και 2019.

Λόγω της μη ανταπόκρισης της ελεγχόμενης επιχείρησης στα υπ' αριθ. αιτήματα παροχής πληροφοριών και της μη επίδειξης στον έλεγχο των βιβλίων (Μητρώο Παγίων), των στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών, κατέστη ανέφικτη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων. Ως εκ τούτου ο έλεγχος προσδιόρισε τα φορολογητέα κέρδη των ελεγχόμενων χρήσεων 2018 και 2019 χωρίς να αναγνωρίσει προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα το σύνολο των δαπανών των υπό κρίση φορολογικών ετών. Περαιτέρω, δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκαν φορολογικά στοιχεία αγорών και δαπανών δεν του αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου Εισροών.

Εν συνεχεία, συντάχθηκε από τον έλεγχο το με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων και εκδόθηκαν οι σχετικές πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος και ΦΠΑ, φορολογικών ετών 2018 και 2019. Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα εταιρεία δεν υπέβαλλε εγγράφως τις απόψεις της και συνεπώς συντάχθηκαν οι από με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ν.4987/2022 και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νόμω και ουσία αβάσιμες και αναιτιολόγητες, αφού τόσο σ' αυτές, όσο και στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, όλως αορίστως και χωρίς την νόμιμη αιτιολογία, την παράθεση πλήρως και εμπεριστατωμένως των πραγματικών περιστατικών, αναποδείκτως και όλως αυθαίρετως, με αναπόδεικτες υποψίες, και συμπερασματικές κρίσεις των ελεγκτικών οργάνων η Φορολογική Διοίκηση, διατείνεται ότι οφείλονται τα ένδικα ποσά φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμων του άρθρου 54 του Ν.4987/2022.
2. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε πλήρως στο διενεργούμενο έλεγχο και προσκόμισε όλα τα ζητούμενα φορολογικά στοιχεία της επιχείρησης. Ουδέποτε αρνήθηκε να συνεργαστεί με την Φορολογική Αρχή και να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα σχετικά φορολογικά στοιχεία. όπως προκύπτει και από τα σχετικά email της.
3. Από την έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει βάσει ποιας μεθόδου ή βάσει ποιων στοιχείων ο έλεγχος κατέληξε στην κρίση του για το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων ανά διαχειριστική χρήση. Επιπλέον, μη νόμιμα και μη ορθά ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του τις συγκεντρωτικές καταστάσεις (ΜΥΦ) που υποβλήθηκαν από τρίτους (αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις) προκειμένου να αναγνωρίσει την έκπτωση δαπανών από τα προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα. Περαιτέρω ο έλεγχος έχει συντάξει έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., αλλά από το περιεχόμενό της δεν προκύπτει ότι έχει γίνει αυτοτελής έλεγχος στα πλαίσια Φ.Π.Α., αφού αναγράφεται ακριβώς το ίδιο συμπέρασμα στο πόρισμα ελέγχου με την έκθεση φορολογίας εισοδήματος, ως προς τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, αλλά και ως προς τη μη αναγνώριση των δαπανών, όλως αυθαίρετως και αναιτιολογήτως.

Ως προς το 2^ο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 «Πληροφορίες από τον φορολογούμενο» του ν.4987/2022, ορίζεται ότι: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες 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 έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες 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. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 «Πρόσβαση στα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)» του ν.4987/2022, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και των λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. [...] 2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και τη μορφή των δεδομένων αυτών. [...] Η Φορολογική Διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος με τα υπ' αριθ. πρωτ. αιτήματα παροχής πληροφοριών, ζήτησε από την προσφεύγουσα εταιρεία όπως προσκομίσει τα βιβλία και τα στοιχεία της επιχείρησης. Μεταξύ άλλων ζητήθηκαν τα παραστατικά που εκδόθηκαν και λήφθηκαν, καθώς και οποιοδήποτε δικαιολογητικό εγγραφών εσόδων και εξόδων για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε το σύνολο των ζητηθέντων λογιστικών αρχείων, αλλά ανταποκρινόμενη μερικώς στο αίτημα της ελεγκτικής αρχής, προσκόμισε τα κάτωθι:

- Μηνιαία ισοζύγια 2018 και 2019,
- Περιοδικές δηλώσεις 2018 και 2019
- Αναλυτικά καθολικά ΦΠΑ 2018 και αναλυτικά καθολικά 2019
- Δηλώσεις Φ.Ε. 2018 και 2019
- Ισολογισμούς ετών 2018 και 2019.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 «Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία» του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού

συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι: «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. [...]. 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις 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 δικλίδες 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 «Βιβλία και στοιχεία» του ν.4987/2022, ορίζεται ότι: «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. [...]

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα εταιρεία, αν και της ζητήθηκε σχετικά, δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα λογιστικά στοιχεία που όφειλε να τηρεί (δικαιολογητικά δαπανών και εσόδων), ο ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «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.[...].».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα έτη, ορίζεται: «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 συνήθεις 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα έτη, 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 τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 23 «Εξουσίες φορολογικής διοίκησης» του ν.4987/2022, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 «Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης» του ν.4987/2022, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και

ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4987/2022, 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, στο άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.4987/2022, 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, σύμφωνα με το άρθρο 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (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».

Επειδή στο άρθρο 171 του ν. 2717/1999 (Κ.Διοικ.Δικ.) ορίζεται ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν

ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. ... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, 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 μετ έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

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

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ1542/2016).

Επειδή, όπως αναφέρεται στις από εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, τα καθαρά κέρδη των ελεγχόμενων φορολογικών ετών 2018 και 2019 προσδιορίστηκαν χωρίς να ληφθούν υπόψη, ως εκπεστέες δαπάνες ή/και ως φορολογητέες εισροές, οι αγορές και δαπάνες που δηλώθηκαν στις χρήσεις αυτές. Επιπροσθέτως, ως ακαθάριστα έσοδα για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών και κατά συνέπεια φορολογητέων εκροών, λήφθηκε υπόψη το μεγαλύτερο ποσό, όπως αυτό προέκυψε από τη σύγκριση των δηλωθέντων εσόδων στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικείων ετών, στις δηλώσεις ΦΠΑ και στις συγκεντρωτικές τιμολογίων τρίτων επιχειρήσεων, οι οποίες δήλωσαν την προσφεύγουσα εταιρεία ως προμηθεύτρια. Ως εκ τούτου ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, ως κάτωθι:

	2018	2019
Ακαθάριστα έσοδα Δ.Φ.Ε.	112.629,00€	112.049,77€
Φορολογητέες εκροές δηλώσεων ΦΠΑ	98.037,77€	112.049,77€
Ακαθάριστα έσοδα από δηλώσεις ΜΥΦ προσφεύγουσας	0,00€	0,00€
Ακαθάριστα έσοδα από δηλώσεις ΜΥΦ τρίτων	55.158,90€	52.357,09€

Επειδή, από την εξέταση του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, προκύπτει ότι τα ως άνω ποσά ακαθαρίστων εσόδων, ύψους 112.629,00€ και 112.049,77€, συμφωνούν με τις καταχωρηθείσες εγγραφές στα αναλυτικά καθολικά των ελεγχόμενων χρήσεων.

Επειδή, ο έλεγχος στα φορολογικά έτη 2018 και 2019, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τις

αγορές και δαπάνες, που είναι καταχωρημένες στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των ελεγχόμενων φορολογικών περιόδων, βάσει των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 καθώς δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο παραστατικά στοιχεία εξόδων δαπανών.

Επειδή συνεπώς, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, τα αποτελέσματα (καθαρά κέρδη επιχειρηματικής δραστηριότητας) του ελέγχου προσδιορίστηκαν ως ακολούθως:

Φορολογικό έτος 2018

	Δήλωσης	Ελέγχου
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων	112.629,00€	112.629,00€
Κόστος Πωληθέντων	61.565,33€	61.565,33€
Σύνολο Δαπανών	143.268,50€	143.268,50€
Αποτελέσματα βάσει λογιστικού προσδιορισμού	-92.204,83€	-92.204,83€
Πλέον Δαπάνες μη εκπιπτόμενες	-	204.833,83€
Καθαρό Αποτέλεσμα με λογιστικό Προσδιορισμό	-92.204,83€	112.629,00€

Φορολογικό έτος 2019

	Δήλωσης	Ελέγχου
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων	112.049,77€	112.049,77€
Κόστος Πωληθέντων	56.974,97€	56.974,97€
Σύνολο Δαπανών	155.415,76€	155.415,76€
Αποτελέσματα βάσει λογιστικού προσδιορισμού	-100.340,96€	-100.340,96€
Πλέον Δαπάνες μη εκπιπτόμενες	69.572,81	212.390,73€
Καθαρό Αποτέλεσμα με λογιστικό Προσδιορισμό	-30.768,15€	112.049,77€

Επειδή, από τους παραπάνω πίνακες, προκύπτει ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση τα καθαρά κέρδη του ελέγχου ταυτίζονται με τα προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα του ελέγχου.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία αμφισβητεί τα αποτελέσματα του ελέγχου καθώς από την έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει η μέθοδος ή τα στοιχεία βάσει των οποίων κατέληξε στην κρίση του ως προς το ύψος των φορολογητέων κερδών, ενώ δεν έλαβε υπόψη του τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων προκειμένου να αναγνωρίσει την έκπτωση δαπανών.

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι η φορολογική αρχή, κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (καθαρών φορολογητέων κερδών) του προσφεύγοντα, δεν έλαβε υπόψη κάθε διαθέσιμο στοιχείο, όπως ΜΥΦ αντισυμβαλλομένων σε συνδυασμό με άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών, δεδομένα από παρεμφερείς επιχειρήσεις κλπ, και δεν χρησιμοποίησε κάθε διαθέσιμη μέθοδο, όπως ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/12. Κατά συνέπεια έκρινε ότι τα φορολογητέα κέρδη είναι ισόποσα των ακαθαρίστων εσόδων, ήτοι προσδιόρισε συντελεστή κέρδους 100%, γεγονός το οποίο δεν μπορεί να συνάδει με τα κριτήρια και τις τεχνικές των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, τις παραδεδεδεγμένες αρχές της λογιστικής, με συνέπεια να μην παρέχεται η αιτιολογία της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων που απαιτούνται για την έκδοση της προσβαλλόμενης καταλογιστικής πράξης φόρου εισοδήματος.

Επειδή, για το ίδιο θέμα έχουν εκδοθεί από την υπηρεσία μας, ενδεικτικά οι αριθ.αποφάσεις.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, οι προσβαλλόμενες πράξεις φόρου εισοδήματος, φορολογικών ετών 2018 και 2019, είναι νομικώς πλημμελείς και ακυρωτέες, λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, που προβλέπεται στα άρθρα 28 και 64 του ν.4987/2022, και ως εκ τούτου οι προσβαλλόμενες πράξεις φόρου εισοδήματος πρέπει να ακυρωθούν για τυπικούς λόγους.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4987/2022, του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ.1064/2017, σε συνδυασμό με τη διάταξη των παρ. 1 και 2γ' του άρθρου 36 του ν.4987/2022, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία, ήτοι εντός ενός (1) έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου» του ν.2859/2000, ορίζεται ότι:

«1.Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

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) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, [...]».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 «Αρμόδια φορολογική αρχή- Φορολογικός έλεγχος» του ν.2859/2000, ορίζεται ότι:

«3.Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων

κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.

[...]

6.Ο υπόχρεος στο φόρο επιδεικνύει ή παραδίδει κάθε έγγραφο ή άλλο στοιχείο που του ζητούν για τη διεξαγωγή του ελέγχου.

Τις ίδιες υποχρεώσεις έχουν και τα πρόσωπα τα οποία, από τη σχέση εργασίας που έχουν με τον υπόχρεο, μπορούν να δώσουν τα ζητούμενα στοιχεία.»

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ εκδόθηκαν κατόπιν της από έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, η οποία συντάχθηκε κατόπιν του διενεργηθέντος βάσει της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ. Από την εν λόγω έκθεση προκύπτει ότι, για τα ελεγχόμενα έτη, έχει διενεργηθεί αυτοτελής έλεγχος ΦΠΑ και οι φορολογητέες εκροές, εισροές και ο φόρος για καταβολή προσδιορίστηκαν με βάση τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2859/2000.

Επειδή, ειδικότερα, στην από έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ αναφέρεται ότι η ελεγχόμενη εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε στα υπ' αριθ. πρωτ. αιτήματα παροχής πληροφοριών και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου, τα ζητηθέντα βιβλία (Μητρώο Παγίων), στοιχεία και τα δικαιολογητικά εγγραφών των φορολογικών ετών 2018 και 2019.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ν.4987/2022, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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, αιτιολογημένα καθορίστηκαν από τον έλεγχο, τα υποκείμενα σε ΦΠΑ ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας και δεν τίθεται ζήτημα εκπώσεως του φόρου εισροών (ΣτΕ 303/2012).

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας και:

Α) Την ακύρωση: α) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019 και β) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, λόγω τυπικής πλημμέλειας.

Β) Την επικύρωση: α) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2018, β) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2019, γ) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2023, δ) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ,

φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 και ε) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Φορολογικό Έτος 2018

- **ΦΠΑ**

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018.

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Διαφορά Χρεωστικού Υπολοίπου	27.030,96 €	27.030,96 €
Πρόστιμο φόρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	13.515,49 €	13.515,49 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	40.546,45 €	40.546,45 €

- **N. 4987/2022 (ΚΦΔ)**

Πρόστιμο άρθρου 54 του ν.4987/2022 παρ.1^α & παρ. 2^α (αριθ. Πράξης)

- **Ποσό καταλογισμού: 200,00€**

Φορολογικό Έτος 2019

- **ΦΠΑ**

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019.

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Διαφορά Χρεωστικού Υπολοίπου	25.844,34 €	25.844,34 €
Πρόστιμο φόρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	12.922,18 €	12.922,18 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	38.766,52 €	38.766,52 €

- **N. 4987/2022 (ΚΦΔ)**

Πρόστιμο άρθρου 54 του ν.4987/2022 παρ.1^α & παρ. 2^α (αριθ. Πράξης)

- **Ποσό καταλογισμού: 100,00€**

Φορολογικό Έτος 2023

- **N. 4987/2022 (ΚΦΔ)**

Πρόστιμο άρθρου 54 του ν.4987/2022 παρ.1^α & παρ. 2^α (αριθ. Πράξης)

- **Ποσό καταλογισμού: 500,00€**

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στο υπόχρεο νομικό πρόσωπο.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.