



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 24/07/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1766

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
- β. 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 (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),
- δ. 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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 27/03/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «..... Ε.Ε.» με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ:

- α) της υπ' αριθ. /2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018,
- β) της υπ' αριθ. /2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019,
- γ) της υπ' αριθ. /2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020,
- δ) της υπ' αριθ. /2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021,

ε) της υπ' αριθ. /2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018,
στ) της υπ' αριθ. /2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019,
ζ) της υπ' αριθ. /2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020,
η) της υπ' αριθ. /2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2021 – 31/12/2021,
και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ. /2024, /2024, /2024 και /2024 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2018, 2019, 2020 και 2021 αντίστοιχα, και τις υπ' αριθ. /2024, /2024, /2024 και /2024 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 01/01/2018 – 31/12/2018, 01/01/2019 – 31/12/2019, 01/01/2020 – 31/12/2020 και 01/01/2021 – 31/12/2021 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27/03/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... E.E.» 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ εξαλείφθηκαν οι δηλωθείσες ζημίες χρήσης ύψους 28.948,48€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες εργαστηρίου αισθητικής προσώπου και σώματος κύριος φόρος ποσού 36.351,38€ πλέον προστίμου ανακρίβειας άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 18.175,69€, ήτοι συνολικό ποσό 54.527,07€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών της, με τη α) μη αναγνώριση ζημιάς παρελθούσας χρήσης ποσού 13.207,32€ και β) την προσθήκη ποσού 141.090,73€, λόγω ανακριβούς έκδοσης ή μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων (ΑΠΥ).

Με την υπ' αριθ. /2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ εξαλείφθηκαν οι δηλωθείσες ζημίες χρήσης ύψους 26.841,14€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία κύριος φόρος ποσού 33.568,86€ πλέον προστίμου ανακρίβειας άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 16.784,43€, ήτοι συνολικό ποσό 50.353,29€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών της, με τη α) μη αναγνώριση ζημιάς παρελθούσας χρήσης ποσού 28.948,48€ και β) την προσθήκη ποσού 137.762,90€, λόγω ανακριβούς έκδοσης ή μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων (ΑΠΥ).

Με την υπ' αριθ. /2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ εξαλείφθηκαν οι δηλωθείσες ζημίες χρήσης ύψους 38.234,19€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία

κύριος φόρος ποσού 18.675,80€ πλέον προστίμου ανακρίβειας άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 9.337,90€, ήτοι συνολικό ποσό 28.013,70€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών της, με τη α) μη αναγνώριση ζημιάς παρελθούσας χρήσης ποσού 26.841,14€ και β) την προσθήκη ποσού 89.208,87€, λόγω ανακριβούς έκδοσης ή μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων (ΑΠΥ).

Με την υπ' αριθ./2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ εξαλείφθηκαν οι δηλωθείσες ζημίες χρήσης ύψους 18.269,12€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία κύριος φόρος ποσού 11.042,35€ πλέον προστίμου ανακρίβειας άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 5.521,18€, ήτοι συνολικό ποσό 16.563,53€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών της, με τη α) μη αναγνώριση ζημιάς παρελθούσας χρήσης ποσού 38.234,19€ και β) την προσθήκη ποσού 30.227,42€, λόγω ανακριβούς έκδοσης ή μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων (ΑΠΥ).

Με την υπ' αριθ./2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση από το φόρο εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου ποσού 20.321,01€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 – 31/12/2018, κύριος φόρος ποσού 36.828,99€, λόγω α) μη αναγνώρισης του πιστωτικού υπολοίπου φόρου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 23.116,46€, β) προσθήκης αφαιρούμενων ποσών από το σύνολο του φόρου εισροών ύψους 171,77€ και γ) διαπίστωσης αποκρυσταλλώσεων φορολογητέων εκροών ποσού 141.090,73€ πλέον ΦΠΑ 33.861,77€, λόγω ανακριβούς έκδοσης ή μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων (ΑΠΥ).

Με την υπ' αριθ./2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση από το φόρο εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου ποσού 7.915,93€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019 – 31/12/2019, κύριος φόρος ποσού 45.832,88€, λόγω α) μη αναγνώρισης του πιστωτικού υπολοίπου φόρου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 20.321,01€, β) προσθήκης αφαιρούμενων ποσών από το σύνολο του φόρου εισροών ύψους 364,72€ και γ) διαπίστωσης αποκρυσταλλώσεων φορολογητέων εκροών ποσού 137.762,91€ πλέον ΦΠΑ 33.063,08€, λόγω ανακριβούς έκδοσης ή μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων (ΑΠΥ).

Με την υπ' αριθ./2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση από το φόρο εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου ποσού 918,20€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2020 – 31/12/2020, κύριος φόρος ποσού 28.547,77€, λόγω α) μη αναγνώρισης του πιστωτικού υπολοίπου φόρου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 7.915,93€, β) προσθήκης αφαιρούμενων ποσών από το σύνολο του φόρου εισροών ύψους 139,91€ και γ) διαπίστωσης αποκρυσταλλώσεων φορολογητέων εκροών ποσού 89.208,88€ πλέον ΦΠΑ 21.410,13€, λόγω ανακριβούς έκδοσης ή μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων (ΑΠΥ).

Με την υπ' αριθ./2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2021 – 31/12/2021, κύριος φόρος ποσού 8.172,78€, λόγω α) μη αναγνώρισης του

πιστωτικού υπολοίπου φόρου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 918,20€ και β) διαπίστωσης αποκρυβεισών φορολογητέων εκροών ποσού 30.227,42€ πλέον ΦΠΑ 7.254,58€, λόγω ανακριβούς έκδοσης ή μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων (ΑΠΥ).

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 27/02/2024 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και ΦΠΑ (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, που συντάχθηκαν σε εκτέλεση της/2023 εντολής του Προϊσταμένου της. Είχε προηγηθεί η έκδοση της υπ' αριθ./09.10.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ για τις παραβάσεις απόκρυψης φορολογητέας ύλης από επιχειρηματική δραστηριότητα που διαπιστώθηκαν με την από 04/10/2023 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ - Δ' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, που συντάχθηκε σε εκτέλεση των υπ' αριθ. 3621/2021 και 1132/2023 εντολών του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να τροποποιηθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας της αποδιδόμενης παράβασης.
2. Μη εκπλήρωση του βάρους της απόδειξης της φορολογικής αρχής ως προς την τέλεση των αποδιδόμενων παραβάσεων.
3. Μη προσδιορισμός του χρόνου παροχής έκαστης υπηρεσίας.

Επειδή, με το άρθρο 64 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, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «*...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...*».

Επειδή, με το άρθρο 34 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...*».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «*1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης....*».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς

και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). Η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000), β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου. Συγκεκριμένα, το διοικητικό όργανο εντοπίζει, ερμηνεύει και εφαρμόζει τον κρίσιμο κανόνα δικαίου (νομικό σκέλος της πράξης, ορθή ερμηνεία του περιεχομένου του κανόνα δικαίου, ΣτΕ 546/2008), υπαγάγει δηλαδή τα πραγματικά περιστατικά στον κανόνα δικαίου (Ευγενία Πρεβεδούρου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο, Εμβάθυνση Δημοσίου Δικαίου, Διάγραμμα). Η υποχρέωση αιτιολογίας αφορά τις πράξεις όλων των λειτουργιών της ενιαίας εξουσίας του Κράτους και επιβεβαιώνει την αρχή της φανεράς δράσης των οργάνων του, διότι μόνο με την αιτιολογία η δημόσια διοίκηση εξαναγκάζεται να αποδείξει ότι είναι αμερόληπτη και χρηστή, δηλαδή ότι τηρεί την αρχή της νομιμότητας. Η ελαττωματική αιτιολογία (ελλείπουσα, ανεπαρκής, πλημμελής ή εσφαλμένη) καθιστά τη διοικητική πράξη άκυρη, όπως και η αόριστη αιτιολογία (ΣτΕ 277/1996) (Αναστάσιος Τάχος, Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2003, σελ.609-612).

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000). Δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣτΕ 941/1989, ΟΛ 3158/1976).

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

Επειδή, τα ευρήματα και τα αποτελέσματα του ελέγχου, οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ' έλεγχο οι φόροι.

Επειδή, με τις αποφάσεις ΣτΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι αναιτιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣτΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Ειδικότερα η έκθεση ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 1148/1994). Εάν η οικεία έκθεση ελέγχου δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία, πρέπει να ακυρωθούν, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσής τους, οι προσβαλλόμενες πράξεις που έχουν στηριχθεί σε αυτήν. Η παντελής

αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την πράξη επιβολής προστίμου νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣτΕ 1542/2016, ΔΕΦΑΘ 1075/2011).

Επειδή, με το άρθρο 23 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 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: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14... 3. Ο Διοικητής μπορεί, με απόφασή του, να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παρόν, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα...».

Επειδή, με την Α.1413/2019 (ΦΕΚ Β' 4061/07.11.2019) Απόφαση του Διοικητή ΑΑΔΕ καθορίστηκε η διαδικασία διενέργειας κατά προτεραιότητα μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. από το γραφείο σε περιπτώσεις που διαπιστώνονται παραβάσεις μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/ λογιστικού αρχείου (παραστατικού). Μεταξύ άλλων, στην παράγραφο 6 ορίζεται ότι ο διενεργούμενος έλεγχος δεν αναζητά και δεν επεκτείνεται στο σύνολο των στοιχείων και πληροφοριών που τυχόν διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, προκειμένου να ολοκληρώνεται σε σύντομο χρονικό διάστημα και σε κάθε περίπτωση εντός δέκα πέντε (15) ημερών από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 28 του ΚΦΔ.

Επειδή, με το άρθρο 44 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται ότι: «“Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων” είναι ο φόρος που επιβάλλεται ετησίως στα κέρδη που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες».

Επειδή, με το άρθρο 45 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται: α)... β) οι προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή...».

Επειδή, με το άρθρο 47 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ', του Μέρους Δεύτερου

(«Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο...».

Επειδή, με το άρθρο 21 του ίδιου νόμου (ΚΦΕ) 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, με το άρθρο 2 του ν.2859/2000 (ΦΠΑ) ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα...».

Επειδή, με το άρθρο 19 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή... ».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στις από 27/02/2024 εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, οι οποίες εδράζονται επί της από 04/10/2023 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Δ' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, διαπιστώθηκε η ανακριβής ή η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για υπηρεσίες αποτρίχωσης με τη χρήση laser και αισθητικής προσώπου ή σώματος, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8 – 13 ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και συγκεκριμένα:

1. η ανακριβής έκδοση 2.560 και η μη έκδοση 1.350 φορολογικών στοιχείων – αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, με συνολική αποκρυσταλλωμένη αξία 174.952,50€ (καθαρή αξία 141.090,73€ πλέον ΦΠΑ 24% 33.861,77€, για το φορολογικό έτος 2018,
2. η ανακριβής έκδοση 4.715 και η μη έκδοση 295 φορολογικών στοιχείων – αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, με συνολική αποκρυσταλλωμένη αξία 170.826,00€ (καθαρή αξία 137.762,90€ πλέον ΦΠΑ 24% 33.063,10€, για το φορολογικό έτος 2019,
3. η ανακριβής έκδοση 2.985 και η μη έκδοση 105 φορολογικών στοιχείων – αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, με συνολική αποκρυσταλλωμένη αξία 110.619,00€ (καθαρή αξία 89.208,87€ πλέον ΦΠΑ 24% 21.410,13€, για το φορολογικό έτος 2020, και
4. η ανακριβής έκδοση 385 φορολογικών στοιχείων – αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, με συνολική αποκρυσταλλωμένη αξία 37.482,00€ (καθαρή αξία 30.227,42€ πλέον ΦΠΑ 24% 7.254,58€, για το φορολογικό έτος 2021.

Επειδή, ωστόσο, στις από 27/02/2024 εκθέσεις ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.4172/2013 (ΚΦΕ) και ν.2859/2000 (ΦΠΑ) της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν αποτυπώνονται κανενός είδους ελεγκτικές επαληθεύσεις και διασταυρώσεις, τα ευρήματα και οι διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής και το εξ αυτών συναγόμενο πόρισμα επί απόκρυψης φορολογητέας ύλης, ήτοι ελλείπει παντελώς η (πλήρης, σαφής, ειδική και αναλυτική) αιτιολογία που να στοιχειοθετεί αδιαμφισβήτητα την ανακριβή και τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων που είχε ως αποτέλεσμα την απόκρυψη φορολογητέας

ύλης και κατ' επέκταση φορολογητέων εκροών. Περαιτέρω, η από 04/10/2023 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Δ' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, μολονότι αναφέρεται ότι λαμβάνεται υπόψη το πόρισμά της, εν τούτοις δεν επισυνάπτεται στις συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ, οι οποίες και αποτελούν την αιτιολογία των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ.

Επειδή, από τα προαναφερθέντα είναι έκδηλο ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ στερούνται αιτιολογίας, θέτοντας υπό αμφισβήτηση την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου. Ως εκ τούτου, η έλλειψη αιτιολογίας, ουσιώδους τύπου της προσβαλλόμενης ατομικής διοικητικής πράξης, επιφέρει το ακυρώσιμο αυτών.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 6 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής του. Η Φορολογική Διοίκηση της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών».

Επειδή, με το άρθρο 37 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε κοινοποίηση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Αν για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η κοινοποίηση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης της τελευταίας φορολογικής περιόδου εκάστου έτους. 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παρ. 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παρ. 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:... γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την κοινοποίηση στη Φορολογική Διοίκηση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά,...».

Επειδή, σύμφωνα με τα παραπάνω, οι προσβαλλόμενες υπ' αριθ./2024,/2024,/2024 και/2024 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2018, 2019, 2020 και 2021 αντίστοιχα, και/2024,/2024,/2024 και/2024 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 01/01/2018 – 31/12/2018, 01/01/2019 – 31/12/2019, 01/01/2020 – 31/12/2020 και 01/01/2021 – 31/12/2021 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, ακυρώνονται λόγω έλλειψης αιτιολογίας, συμφώνως προς το άρθρο 64 Ν.4987/2022, παρέλκει δε ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών της προσφεύγουσας εταιρείας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./27.12.2023 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... Ε.Ε.» με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα την ακύρωση των/2024,/2024,/2024 και/2024 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2018, 2019, 2020 και 2021 αντίστοιχα, και/2024,/2024,/2024 και/2024 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 01/01/2018 – 31/12/2018, 01/01/2019 – 31/12/2019, 01/01/2020 – 31/12/2020 και 01/01/2021 – 31/12/2021 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, λόγω τυπικής πλημμέλειας, ήτοι έλλειψης πλήρους, σαφούς και ειδικής αιτιολογίας, συμφώνως προς το άρθρο 64 Ν.4987/2022.

Καλείται ο Προϊστάμενος της εν λόγω ελεγκτικής αρχής όπως ενεργήσει με βάση το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.