



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 : 2131312349

E-mail : ded.ath@aaade.gr

Αθήνα, 11 / 12 / 2024

Αριθμός απόφασης: 3368

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
 - β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
 - γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
 - δ) 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 υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της, κατοίκου κατά της υπ' αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, Φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ιστορικό:

Με την υπ' αριθ.εντολή ελέγχου του Προϊστάμενου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, που εκδόθηκε κατόπιν διαβίβασης του με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ.εγγράφου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και της σχετικής Έκθεσης Ελέγχου Επεξεργασίας που αφορούσε στην επιχείρηση, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσης 2017 στην προσφεύγουσα, η οποία ασκεί ατομική επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα το Σύμφωνα με το πόρισμα που αφορούσε στην ανωτέρω επιχείρηση, και στο πλαίσιο του υπό κρίση ελέγχου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της από την ως άνω εταιρεία, δεκατρία (13) φορολογικά στοιχεία, τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους.

Στην προσφεύγουσα κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά αρχικά η με αρ. πρωτ. Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, με συνημμένη την σχετική εντολή ελέγχου και στη συνέχεια το με αρ. πρωτ.Αίτημα Παροχής Πληροφοριών άρθρου 14 του ΚΦΔ. Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη, προσκόμισε αντίγραφα των λογιστικών αρχείων που αφορούσαν μόνο τις μηνιαίες καταστάσεων εσόδων - εξόδων για τη χρήση 2017, καθώς και τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία που ήταν καταχωρημένα και αφορούν την επιχείρηση Ο έλεγχος προέβη στην κατάσχεση των εν λόγω παραστατικών και συνέταξε την με αρ. πρωτ.έκθεση κατάσχεσης Βιβλίων-Στοιχείων.

Ακολούθως, τηνυποβλήθηκαν από την προσφεύγουσα, η 1η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, καθώς και 1η τροποποιητική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. για το 4^ο τρίμηνο του έτους 2017, με τις οποίες αναμορφώθηκαν ως λογιστικές διαφορές και εξαιρέθηκαν ως μη εκπιπόμενες δαπάνες από τις φορολογητέες εισροές, τα ποσά των εικονικών φορολογικών στοιχείων, που αναφέρονται στο σχετικό δελτίο πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής, καθαρής αξίας 52.786,00 € και Φ.Π.Α. 12.668,64 €, εκδόσεως της επιχείρησης

Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε πλήρως στην προσκόμιση των λοιπών λογιστικών της αρχείων και στοιχείων (εκτός των προαναφερθέντων), κι έπειτα από την επεξεργασία των δεδομένων και στοιχείων που τέθηκαν υπόψη από την προσφεύγουσα, καθώς και από την επεξεργασία των στοιχείων που τηρούνται στα συστήματα «Taxis», «Elexis», λοιπών εγγράφων που τέθηκαν σε γνώση του ελέγχου κι εκτιμώντας τα πραγματικά περιστατικά, ο έλεγχος συνέταξε το με αριθ.Σημείωμα με τις Διαπιστώσεις του και προέβη στην έκδοση των προσωρινών προσδιορισμών του φόρου για την χρήση 2017, τα οποία κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα.

Ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα αιτήθηκε παρατάσεις προκειμένου να προσκομίσει τα λοιπά σχετικά στοιχεία, οι οποίες και της δόθηκαν και προσκόμισε επιπλέον στοιχεία μισθοδοσίας υπαλλήλων, καταβολών μισθών και εργοδοτικών εισφορών καθώς και κάποια παραστατικά Εσόδων - Εξόδων - Αγορών - Πληρωμών κλπ., χωρίς ωστόσο να προσκομισθεί το σύνολο των ζητηθέντων στοιχείων.

Από την επεξεργασία των ανωτέρω που υπέβαλε η προσφεύγουσα με τα υπομνήματα της, τελικά διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, πέρα από την λήψη των δέκα τριών (13) εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση, (καθαρής αξίας 52.786,00 € και ΦΠΑ 12.668,64 €) τα οποία αφαιρέσε από τις δαπάνες της με τις σχετικές τροποποιητικές δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ και η μη προσκόμιση πλήθους στοιχείων αγορών, ενδοκοινοτικών αποκτήσεων (καθαρής αξίας 187.585,04 € και ΦΠΑ 45.185,07 €) και η μη καταβολή εργοδοτικών εισφορών ποσού 7.955,71 € και δαπανών μισθοδοσίας ποσού 5.404,46 € με τραπεζικά μέσα πληρωμής.

Κατόπιν αυτών των διαπιστώσεων, ο έλεγχος προσδιόρισε εκ νέου το υπόλοιπο φόρου εισροών και προέβη στην έκδοση:

-Της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/06/2017, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, χρεωστικό ποσό φόρου 45.177,86 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58/58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 22.588,94 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **67.766,80 €**.

Η προσφεύγουσα ζητά να γίνει δεκτή η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή της και ειδικότερα ζητά την ακύρωση άλλως τροποποίηση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους εξής ισχυρισμούς:

-Το αναιτιολόγητο και αναπόδεικτο των αιτιάσεων της Φορολογικής Διοίκησης.

-Ενιαία και μη Διακριτή Έκθεση Ελέγχου για καταλογισμό Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. - Απουσία ιδιαίτερης αυτοτελούς έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α. - Συνεπακόλουθη παράβαση ουσιώδους τύπου ένεκα πλημμελούς αιτιολογίας και ύπαρξη τυπικής νομικής πλημμέλειας.

-Επί της Ουσίας της Φορολογικής Διαφοράς κατά βάση ισχυρίζεται αδυναμία προσκόμισης του συνόλου των ζητηθέντων βιβλίων και στοιχείων καθώς έχει παρέλθει το διάστημα των πέντε ετών που είχε την υποχρέωση να διαφυλάσσει τα φορολογικά της αρχεία.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του Κ.Φ.Δ., ως ισχύει στην υπό κρίση υπόθεση, 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 που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες που ορίζει η νομοθεσία, και χρησιμοποιώντας μεθόδους, οι οποίες προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος της δήλωσης του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της.

β) [.....]».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του ΚΦΔ, ως ισχύει στην υπό κρίση περίπτωση, ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, 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, οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, οι 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, μέσα στο οποίο υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή

β)εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 36, 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 υπόθεση την οποία αφορά η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης, σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου, ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 του ΚΦΔ, ως ισχύει στην υπό κρίση περίπτωση, ορίζεται ότι:

1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) εάν ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, για περίοδο ενός έτους από τη λήξη της πενταετίας,

β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση,

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός 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 3 του ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 3 - Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονός της που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.

2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού. [.....]

5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων. [.....]

6. Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο. Όταν στην τήρηση των αρχείων χρησιμοποιούνται συντομεύσεις ή σύμβολα, το νόημά τους ορίζεται με σαφήνεια. [.....]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 5 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι:

«Άρθρο 5 - 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.

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.

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

4. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις κάθε οντότητας που υπόκεινται στον παρόντα νόμο, προ της έκδοσής τους, εγκρίνονται κατά περίπτωση από το αρμόδιο όργανο διοίκησης της οντότητας και υπογράφονται από το εξουσιοδοτημένο μέλος (μέλη) του και τον κατά το νόμο υπεύθυνο λογιστή για τη σύνταξη αυτών, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία.

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. [.....]

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. [.....]

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 **αρθ. 15** του **Ν.4308/2014** (ΕΛΠ), ορίζεται ότι:

«**Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου**

2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.»

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο **άρθρο 32** παρ. **1** περιπτ. **β'** του **ν. 2859/2000**:

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

β)νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν.

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 Κ.Β.Σ.,».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. **2** του **άρθρου 28** του **ΚΦΔ** (**άρθρο 33** παρ.**2** του **νέου ΚΦΔ**), ορίζεται ότι η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και 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, σύμφωνα με το **άρθρο 64** του **ΚΦΔ** (**άρθρο 76** του **νέου 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 και 2 του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του 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 τις διατάξεις του άρθρου 171 «Αποδεικτική δύναμη» των παρ. 1 & 4 του Ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.), ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους, είτε ότι έγιναν ενώπιον 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.»

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 παρ. 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνο για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 14η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ. 174), 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, 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.

Επειδή στο άρθρο 65 του ΚΦΔ (άρθρο 77 του νέου ΚΦΔ) ορίζεται:

«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, εν προκειμένω, με την υπ' αριθ.εντολή ελέγχου του Προϊστάμενου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, που εκδόθηκε κατόπιν διαβίβασης του με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ.εγγράφου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και της σχετικής Έκθεσης Ελέγχου Επεξεργασίας που αφορούσε στην επιχείρηση, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσης 2017 στην προσφεύγουσα, η οποία τηρεί ατομική επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα το Σύμφωνα με το πόρισμα που αφορούσε στην ανωτέρω επιχείρηση, και στο πλαίσιο του υπό κρίση ελέγχου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της από την ως άνω εταιρεία, δεκατρία (13) φορολογικά στοιχεία, τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους.

Στην προσφεύγουσα κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά αρχικά η με αρ. πρωτ. Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, με συνημμένη την

σχετική εντολή ελέγχου και στη συνέχεια το με αρ. πρωτ.Αίτημα Παροχής Πληροφοριών άρθρου 14 του ΚΦΔ. Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη, προσκόμισε αντίγραφα των λογιστικών αρχείων που αφορούσαν μόνο τις μηνιαίες καταστάσεων εσόδων - εξόδων για τη χρήση 2017, καθώς και τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία που ήταν καταχωρημένα και αφορούν την επιχείρηση Ο έλεγχος προέβη στην κατάσχεση των εν λόγω παραστατικών και συνέταξε την με αρ. πρωτ.έκθεση κατάσχεσης Βιβλίων-Στοιχείων.

Ακολούθως, τηνυποβλήθηκαν από την προσφεύγουσα, η 1η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, καθώς και 1η τροποποιητική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. για το 4^ο τρίμηνο του έτους 2017, με τις οποίες αναμορφώθηκαν ως λογιστικές διαφορές και εξαιρέθηκαν ως μη εκπιπόμενες δαπάνες από τις φορολογητέες εισροές, τα ποσά των εικονικών φορολογικών στοιχείων, που αναφέρονται στο σχετικό δελτίο πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής, καθαρής αξίας 52.786,00 € και Φ.Π.Α. 12.668,64 €, εκδόσεως της επιχείρησης

Περαιτέρω στο πλαίσιο του υπό κρίση ελέγχου και δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε πλήρως στην προσκόμιση των λοιπών λογιστικών της αρχείων και στοιχείων (εκτός των προαναφερθέντων), κι έπειτα από την επεξεργασία των δεδομένων και στοιχείων που τέθηκαν υπόψη από την προσφεύγουσα, καθώς και από την επεξεργασία των στοιχείων που τηρούνται στα συστήματα «Taxis», «Elenxis», λοιπών εγγράφων που τέθηκαν σε γνώση του ελέγχου κι εκτιμώντας τα πραγματικά περιστατικά, ο έλεγχος διαπίστωσε λογιστικές διαφορές σύμφωνα με τα άρθρα 22 και 23β και ιδ του ΚΦΕ καθώς η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά (φορολογικά στοιχεία, τρόπο εξόφλησης δαπανών άνω των 500,00 ευρώ καθώς και τρόπο εξόφλησης της μισθοδοσίας) και στην συνέχεια συνέταξε το με αριθ.Σημείωμα με τις Διαπιστώσεις του και προέβη στην έκδοση των προσωρινών προσδιορισμών του φόρου για την χρήση 2017, τα οποία κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα.

Ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα αιτήθηκε παρατάσεις προκειμένου να προσκομίσει τα λοιπά σχετικά στοιχεία, οι οποίες και της δόθηκαν και προσκόμισε επιπλέον στοιχεία μισθοδοσίας υπαλλήλων, καταβολών μισθών και εργοδοτικών εισφορών καθώς και κάποια παραστατικά Εσόδων - Εξόδων - Αγορών - Πληρωμών κλπ., χωρίς ωστόσο να προσκομισθεί το σύνολο των ζητηθέντων στοιχείων.

Από την επεξεργασία των ανωτέρω που υπέβαλε η προσφεύγουσα με τα υπομνήματα της, διαπιστώθηκε κατά βάση από τον έλεγχο ως προς την φορολογία ΦΠΑ, ότι δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης ως προς τις εισροές συνολικού καθαρού ποσού 187.585,04 ευρώ και συνεπώς προσδιορίστηκε διαφορά στο υπόλοιπο φπα εισροών και ενδοκοινοτικών αποκτήσεων 45.185,07 ευρώ, λόγω μη προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών αγορών και ενδοκοινοτικών αποκτήσεων. Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές καθώς και το υπόλοιπο φόρου εισροών και προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της κατά βάση ισχυρίζεται:

- Το αναιτιολόγητο και αναπόδεικτο των αιτιάσεων της Φορολογικής Διοίκησης.
- Ενιαία και μη Διακριτή Έκθεση Ελέγχου για καταλογισμό Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. - Απουσία ιδιαίτερης αυτοτελούς έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α. - Συνεπακόλουθη παράβαση ουσιώδους τύπου ένεκα πλημμελούς αιτιολογίας και ύπαρξη τυπικής νομικής πλημμέλειας.
- Επί της Ουσίας της Φορολογικής Διαφοράς ισχυρίζεται αδυναμία προσκόμισης του συνόλου των ζητηθέντων βιβλίων και στοιχείων καθώς έχει παρέλθει το διάστημα των πέντε (5) ετών που είχε την υποχρέωση να διαφυλάσσει τα φορολογικά της αρχεία.

Επειδή, στην προσφεύγουσα κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά η με αρ. πρωτ. Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, με συνημμένη την σχετική εντολή ελέγχου και το με αρ. πρωτ.Αίτημα Παροχής Πληροφοριών (άρθρου 14 του ΚΦΔ) για προσκόμιση λογιστικών αρχείων, ήτοι εντός του διαστήματος των πέντε (5)

ετών που είχε την υποχρέωση κατ' ελάχιστον να διαφυλάσσει τα φορολογικά της αρχεία και το οποίο έληγε την 31-12-2023. Περαιτέρω σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρο 13 παρ.2 του ισχύοντος στην υπό κρίση περίπτωση ΚΦΔ, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 36 του ΚΦΔ (εν προκειμένω υποβολής τροποποιητικής δήλωσης την 17.11.2023) η φορολογούμενη έχει υποχρέωση διαφύλαξης έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παρ.2 του άρθρου 36 του ΚΦΔ.

Ωστόσο στο εν λόγω αίτημα η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε μερικώς και δεν προσκόμισε στην φορολογική αρχή, το σύνολο των ζητηθέντων λογιστικών αρχείων και καθώς οι δαπάνες, πέραν της εγγραφής τους στα τηρούμενα βιβλία, πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα δικαιολογητικά (φορολογικά στοιχεία-τρόπος εξόφλησης αυτών), τα οποία όμως η προσφεύγουσα για αγορές καθαρής αξίας ποσού 187.585,04 € δεν προσκόμισε, ορθά κι αιτιολογημένα ο έλεγχος δεν τις αναγνώρισε προς έκπτωση σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 22 και 23 του ΚΦΕ και του άρθρου 32 του ΦΠΑ. Κατόπιν των ανωτέρω οι σχετικοί ισχυρισμοί της περί αναιτιολόγητου καταλογισμού και περί μη υποχρέωσής της στην διαφύλαξη και προσκόμιση των ζητηθέντων βιβλίων και στοιχείων απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, ως προς τον ισχυρισμό, περί ύπαρξης τυπικής πλημμέλειας λόγω μη ύπαρξης διακριτής Έκθεσης Ελέγχου για καταλογισμό Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α., αναφέρουμε ότι από καμία διάταξη της ισχύουσας κατά την ημερομηνία κοινοποίησης των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων και της συμπροσβαλλόμενης με αυτές, ως συνιστώσας αντίστοιχα την αιτιολογία τους, απόοικείας έκθεσης φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και εφαρμογής των ΕΛΠ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, νομοθεσίας δεν προβλεπόταν ότι απαγορεύεται η έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και η έκθεση ελέγχου ΦΠΑ για το ίδιο φορολογούμενο πρόσωπο και για τις ίδιες περιόδους ελέγχου να περιλαμβάνονται, αν και διακριτά, πάντως σε ένα ενιαίο έγγραφο, ενώ παράλληλα δεν υφίσταται μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας, απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας που να έχει κρίνει το αντίθετο. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός αυτός πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Περαιτέρω και σε κάθε περίπτωση σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα δεν προσδιορίζει οποιαδήποτε συγκεκριμένη βλάβη η οποία δεν μπορούσε να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης σύμφωνα με τα αναφερόμενα και στο άρθρο 79 παρ.5 περ.β του ΚΔΔ.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία απόέκθεση μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, και δεδομένου ότι η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή της δεν προσκόμισε στοιχεία προκειμένου να διαφοροποιηθούν τα αποτελέσματα του ελέγχου, η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμη.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, και την **επικύρωση** της με αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, Φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Φορολογικό έτος 2017

Φ.Π.Α.

Χρεωστικό υπόλοιπο	45.177,86
Πρόστιμο του άρθρου 58/58Α του ΚΦΔ	22.588,94
Σύνολο φόρου για καταβολή	67.766,80

(ως η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, Φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/03/2017)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

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.