



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 08/01/2025

Αριθμός απόφασης: 16

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312349

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).».

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

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

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / Τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την απόκαι με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, με έδρα στα κατά της με αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικού έτους 01/01/2022-31/12/2022, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, της οποίας ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την απόοικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου επιστροφής φόρου εισοδήματος του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.
6. Τις απόψεις του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.
7. Το απόσυμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας εταιρείας.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

Με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικού έτους 01/01/2022-31/12/2022, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 46.209,44 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ ποσού 23.104,72 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 59.308,78 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 54 παρ. 1 του ν. 5104/2024.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της απόοικείας έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου επιστροφής φόρου εισοδήματος του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ.εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του ως άνω Ελεγκτικού Κέντρου. Η ως άνω εντολή εκδόθηκε προκειμένου να ελεγχθεί εάν πληρούνται οι οριζόμενες από το νόμο προϋποθέσεις για την επιστροφή φόρου εισοδήματος ποσού 10.005,38 ευρώ που προέκυψε με τη με αριθμ.δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 που υπέβαλε ηλεκτρονικά η προσφεύγουσα εταιρεία.

Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου, διενεργήθηκαν οι ελεγκτικές επαληθεύσεις σύμφωνα με τις οδηγίες της με αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1133271 ΕΞ 2017/12.09.2017 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ και από τον έλεγχο προσδιορισμού των αποτελεσμάτων χρήσεως προ φόρων με βάσει τα ΕΛΠ σε σύγκριση με τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία δε διαπιστώθηκαν διαφορές, πλην όμως διαπιστώθηκε η καταχώρηση δαπανών, οι οποίες δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από το φορολογητέο εισόδημα, για τους λόγους που αναφέρονται στις σελίδες 11 έως 13 της σχετικής έκθεσης, και προστέθηκαν ως λογιστικές διαφορές στα αποτελέσματα της προσφεύγουσας. Περαιτέρω, λόγω της μη προσκόμισης συμφωνητικού μίσθωσης του ακινήτου επί τηςπου χρησιμοποιεί ως έδρα της η προσφεύγουσα και μετά από αυτοψία που διενεργήθηκε στην παραπάνω διεύθυνση, όπως και από πληροφορίες που αναζητήθηκαν σε περαστικούς εντός και εκτός του κτιρίου και σε παρακείμενες επιχειρήσεις (καφέ-αναψυκτήριο), ο έλεγχος έκρινε ότι δεν προέκυψε η στέγασή της στο εν λόγω κτίριο.

Στη συνέχεια και κατόπιν του με αριθμ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ.Υπομνήματός της σε απάντηση του με αριθμ.σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου η προσφεύγουσα εταιρεία προσκόμισε στον έλεγχο τραπεζικά παραστατικά και λοιπά έγγραφα και δικαιολογητικά, τα οποία έγιναν αποδεκτά από τον έλεγχο στο πλαίσιο της αιτιολόγησης των λογιστικών διαφορών, με αποτέλεσμα οι τελικές λογιστικές διαφορές του ελέγχου να ανέλθουν στο ποσό των 11.117,00 ευρώ. Ωστόσο, δεδομένου ότι στο ως άνω υπόμνημα δεν έγινε κάποια αναφορά

σχετικά με το συμφωνητικό μίσθωσης και την έδρα της επιχείρησης, ο έλεγχος ενέμεινε στον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και των διαφορών που διατυπώθηκαν στο υπ' αριθμ.σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, δεν αναγνώρισε καμία δαπάνη της προσφεύγουσας και έκρινε ότι δεν πρέπει να ικανοποιηθεί το αίτημά της να της επιστραφεί το σύνολο του πιστωτικού υπολοίπου ποσού 10.005,38 ευρώ, προσδιορίζοντας τα αποτελέσματα της προσφεύγουσας ως κάτωθι:

Ακαθάριστα έσοδα Δήλωσης	210.042,92
Μείον Δαπάνες δήλωσης	356.393,86
Ζημιά δήλωσης	-146.350,94
Πλέον λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν	94.427,22
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου (356.393,86-94.427,22)	261.966,64
Σύνολο καθαρών κερδών λογιστικού ελέγχου	210.042,92

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής η υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 01/01/2022-31/12/2022.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενη ότι ο Προϊστάμενος του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, κατά λανθασμένη εκτίμηση της πραγματικής κατάστασης και των στοιχείων που τέθηκαν υπόψη του, κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των σχετικών διατάξεων και πάντως αναποδείκτως και με πλημμελή, ανεπαρκή και αντιφατική αιτιολογία, προέβη στην έκδοση της επίμαχης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2022 λόγω φερόμενης μη ύπαρξης του υποκαταστήματος της κυπριακής εταιρείαςστην Ελλάδα.

Ειδικότερα, η προσφεύγουσα εταιρεία αναφέρει τα παρακάτω:

- Για τον καθορισμό της καταστατικής έδρας της εταιρείας και τη στέγασή της συνήφθη το απόιδιωτικό συμφωνητικό παραχώρησης χώρου μεταξύ αφενός της εταιρείαςκαι αφετέρου της τότε υπό ίδρυση εταιρείας. Με το εν λόγω συμφωνητικό, το οποίο προσκομίζει με την παρούσα, συμφωνήθηκε η παραχώρηση στην εταιρεία για αόριστο χρόνο μέρους ακινήτου που βρίσκεται επί της οδούκαι ακολούθως υποβλήθηκε στιςη προσκομιζόμενη σχετική υπ' αριθμ. δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας στο σύστημα Taxisnet.
- Η εταιρεία συστήθηκε νομίμως υποβάλλοντας στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών την απόκαι υπ' αριθμ. δήλωση έναρξης εργασιών μη φυσικού προσώπου, από την οποία προκύπτουν ο ΑΦΜ, η ημερομηνία έναρξης εργασιών, η διεύθυνση άσκησης δραστηριότητας, η ημερομηνία εγγραφής στο ΓΕΜΗ, το είδος/σκοπός της δραστηριότητάς της και τα στοιχεία της έδρας της κυπριακής εταιρείας.
- Ο ίδιος ο έλεγχος ουδέποτε αμφισβήτησε την πραγματική και νόμιμη λειτουργία της εταιρείας, αφού έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς της περί εκπαισιμότητας των συγκεκριμένων δαπανών που καταχωρίστηκαν στους λογαριασμούς οι οποίες αφορούν δαπάνες/αμοιβές προς τρίτο μέρος με το οποίο το υποκατάστημα συνδέεται συμβατικά για την υποστήριξη στην εκμετάλλευση ακινήτου που το υποκατάστημα διαχειρίζεται. Ο έλεγχος αποδέχτηκε τις εν λόγω δαπάνες, και ως εκ τούτου αποδέχθηκε ότι αυτές οι συναλλαγές είναι πραγματικές και η εταιρεία έχει πραγματική δραστηριότητα και λειτουργία.

- Αναιτιολόγητα ο έλεγχος απέρριψε το σύνολο των δαπανών.

Περαιτέρω η προσφεύγουσα με το απόσυμπληρωματικό της υπόμνημα προσκόμισε πέντε (5) αποδεικτικά και νομιμοποιητικά έγγραφα, τα οποία φέρουν επισημείωση της Χάγης και συνοδεύονται από επίσημη μετάφραση από την αγγλική στην ελληνική γλώσσα.

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 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, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει:

«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, στις διατάξεις του άρθρου 33 παρ. 2 του ν. 5104/2024 ορίζεται:

«2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. 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. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 του ν. 5104/2024 «Επαρκής αιτιολογία»:

«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 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). Η παντελής δε 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).

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. Σύμφωνα ως προς το θέμα αυτό είναι και η θεωρία, σύμφωνα με την οποία, η παντελής αοριστία και έλλειψη αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσής της (Ευαγγ.Τσακίρη Διοκ. Δικαστή, Φορολ. Έλεγχοι και Δικαιώματα Φορολογουμένων, Σεπτέμβριος 2008σελ.25). Αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, η έκθεση ελέγχου 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).

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). Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο όσο και από το δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος ή για τη διασφάλιση των συμφερόντων ή δικαιωμάτων του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας. 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).

Επειδή, από την ισχύ της ειδικής διάταξης του άρθρου 76 του ν. 5104/2024, με την οποία καθιερώνεται ρητώς στο νόμο η αιτιολογία ως ουσιώδης τύπος της διαδικασίας έκδοσης της

πράξης προσδιορισμού του φόρου, η εξέταση της ύπαρξης και της έκτασης της αιτιολογίας της πράξης εμπίπτει στον έλεγχο των ουσιαστών τύπων και κατ' επέκταση της τυπικής νομιμότητας της πράξης, έτσι ώστε σε περιπτώσεις ανύπαρκτης αιτιολογίας ή παντελούς αοριστίας ή ανεπάρκειας αυτής να είναι δυνατή η ακύρωση της πράξης λόγω τυπικής πλημμέλειας και η αναπομπή της υπόθεσης στην αρμόδια φορολογική αρχή για έκδοση νέας πράξης.

Επειδή, εν προκειμένω, στο με αριθμ. σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου αναγράφονται τα ακόλουθα:

«.....Εκ των ανωτέρω και αφού έχει ληφθεί υπόψη η αναμόρφωση των προσωπικών καταναλωτικών δαπανών της ελεγχόμενης του άρθρου 23 παρ. ιβ' ν. 4172/2013, σύμφωνα με την απόυποβληθείσα Κατάσταση Φορολογικής Αναμόρφωσης (κωδικός 2012) και την ανάλυση της που δόθηκε στον έλεγχο και περιγράφεται παραπάνω, συγκεντρωτικά οι Λογιστικές διαφορές του ελέγχου προσδιορίζονται στο ποσό των 259.624,34 €.

Περαιτέρω, εξ αιτίας της μη προσκόμισης συμφωνητικού μίσθωσης του ακινήτου επί τηςπου χρησιμοποιεί ως έδρα της η ελεγχόμενη και μετά από αυτοψία που διενήργησε ο έλεγχος στην παραπάνω διεύθυνση, όπως και από πληροφορίες που αναζητήθηκαν σε περαστικούς εντός και εκτός του κτιρίου καθώς και σε παρακείμενες επιχειρήσεις (καφέ-αναψυκτήριο) δεν προέκυψε η στέγαση της ελεγχόμενης στο εν λόγω κτίριο. Επιπλέον, από τα στοιχεία που τηρούνται στο ηλεκτρονικό σύστημα TAXIS της υπηρεσίας μας προκύπτει ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν έχει, από ενάρξεως της έως σήμερα, δηλωθεί ως εκμισθώτρια κάποιου ακινήτου. Επισημαίνεται ότι δεν προσκομίσθηκε και το καταστατικό ίδρυσης υποκαταστήματος, στο οποίο αναφέρονται οι όροι λειτουργίας του.

Λαμβάνοντας υπ' όψη όλα τα παραπάνω και σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για το φορολογικό έτος 01/01/2022-31/12/2022, ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει καμία δαπάνη της ελεγχόμενης και κρίνει ότι, δεν πρέπει να ικανοποιηθεί το αίτημα της ελεγχόμενης οντότητας να της επιστραφεί το σύνολο του πιστωτικού υπολοίπου ποσού 10.005,38 €, όπως προέκυψε από τη με αριθ.δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022.»

Επειδή στη συνέχεια η προσφεύγουσα εταιρεία με το αριθμ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ.υπόμνημά της προσκόμισε στον έλεγχο τραπεζικά παραστατικά και λοιπά έγγραφα και δικαιολογητικά, τα οποία, πλην ενός, έγιναν αποδεκτά από τον έλεγχο στο πλαίσιο της αναγνώρισης της εκπαισιμότητας των δαπανών της. Ωστόσο, δεδομένου ότι στο εν λόγω υπόμνημα δεν έγινε κάποια αναφορά σχετικά με το συμφωνητικό μίσθωσης και την έδρα της επιχείρησης, ο έλεγχος ενέμεινε στον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και των διαφορών του ως άνω σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και δεν αναγνώρισε καμία δαπάνη της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2022. Ειδικότερα, ως προς τη μη αναγνώριση του συνόλου των δαπανών της προσφεύγουσας εταιρείας, στην απόοικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου επιστροφής φόρου εισοδήματος του 1ου ΕΛΚΕ Αττικής αναφέρεται μόνο το εξής:

«Επισημαίνεται ότι, σχετικά με την τρίτη παράγραφο της περίπτωσης 4.3 "ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ" του με α/α Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου της υπηρεσίας μας περί μη προσκόμισης και μη δήλωσης στην ΑΑΔΕ συμφωνητικού μίσθωσης και εν γένει μη εντοπισμού της έδρας της ελεγχόμενης καθώς και για την μη προσκόμιση του καταστατικού ίδρυσης του Ελληνικού Υποκαταστήματος, δεν έγινε κάποια αναφορά στο υπόμνημα που μας προσκομίστηκε και δεν περιλαμβάνεται στα συνημμένα σχετικά παραστατικά του.»

Επειδή, ωστόσο, το παραπάνω γεγονός της μη εύρεσης της προσφεύγουσας εταιρείας στη δηλωθείσα διεύθυνση της έδρας της και η μη προσκόμιση στον έλεγχο του συμφωνητικού μίσθωσης δεν μπορεί από μόνο του να αποτελεί απόδειξη περί μη ύπαρξης της επιχείρησης εν γένει και συνεπώς εικονικότητας αυτής. Ο έλεγχος προέβη στη μη αναγνώριση του συνόλου των δαπανών της προσφεύγουσας, χωρίς να αξιολογήσει άλλα στοιχεία σχετικά με τη δραστηριοποίηση της και την πραγματική της λειτουργία. Ως εκ τούτου, από τα προσκομιζόμενα στοιχεία και πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης, προκύπτει ότι η έχουσα το σχετικό βάρος απόδειξης φορολογική αρχή με τον περιγραφόμενο τρόπο στη σχετική έκθεση ελέγχου δεν απέδειξε με τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή τη μη ύπαρξη της προσφεύγουσας εταιρείας, και προέβη σε μη αναγνώριση των δαπανών της στο σύνολό τους, χωρίς να αποδείξει ότι η τελευταία δεν έλαβε στην πραγματικότητα τις επίμαχες υπηρεσίες στο πλαίσιο της επιχειρηματικής της δραστηριότητας, ώστε να εξάγει το συμπέρασμα ότι οι συναλλαγές αυτές δεν πραγματοποιήθηκαν και ότι οι υπηρεσίες δεν παρασχέθηκαν στην προσφεύγουσα.

Επειδή, συνεπώς, η ως άνω κρίση του φορολογικού ελέγχου, όπως αυτή αποτυπώνεται στην απόοικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου επιστροφής φόρου εισοδήματος του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, που αποτελεί την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, καταλείπει κενά και αμφιβολίες ως προς την ορθότητά της, με αποτέλεσμα η προσβαλλόμενη πράξη να στερείται σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 72 του ν.5104/2024 και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 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.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, και των ακύρωση της με αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικού έτους 01/01/2022-31/12/2022, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.