



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη 24.02.2025



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 296

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Θεσσαλονίκη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19.04.2024), 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 (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από ημερομηνία **27.09.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή της λυθείσας ομορρύθμου εταιρίας «.....» με **ΑΦΜ**, νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά:
- α)** της με αριθμό/27.08.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **01.02.2018-31.12.2018** **β)** της με αριθμό/27.08.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **01.01.2019-31.12.2019**, **γ)** της με αριθμό/27.08.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **01.01.2020-31.12.2020**, **δ)** της με αριθμό/27.08.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.02.2018-31.12.2018**, **ε)** της με αριθμό/27.08.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2019-31.12.2019**, **στ)** της με αριθμό/27.08.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2020-31.12.2020** και **ζ)** της με αριθμό/27.08.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2024 φορολογικού έτους **2023** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Το με αριθμό **id**/23.10.2024 συμπληρωματικό υπόμνημα.
8. Την με αριθμό/23.12.2024 πράξη αναπομπής της Υπηρεσίας μας προς τη Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.
9. Το από **08.01.2025** πόρισμα φορολογικού ελέγχου κατόπιν της ανωτέρω πράξης αναπομπής της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.
10. Τα από **20.01.2025** πρόσθετα στοιχεία που ανάρτησε ηλεκτρονικά στην εφαρμογή elenxis της Δ.Ε.Δ. η προσφεύγουσα.
11. Την με αριθμό .../27.01.2025 πράξη αναπομπής της Υπηρεσίας μας προς τη Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.
12. Το από **03.02.2025** πόρισμα φορολογικού ελέγχου κατόπιν της ανωτέρω πράξης αναπομπής της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.
13. Την με αριθμό ../27.01.2025 παράταση.
14. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **27.09.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής της λυθείσας ομορρύθμου εταιρίας «.....» με **ΑΦΜ**, νομίμως εκπροσωπούμενης, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και του με αριθμό **id**/23.10.2024 συμπληρωματικού

υπομνήματος και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την με αριθμό/27.08.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **01.02.2018-31.12.2018** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, με αντικείμενο δραστηριότητας κατά τα υπό κρίση έτη τις υπηρεσίες ενοικίασης επιπλωμένων διαμερισμάτων, με παροχή υπηρεσιών περιποίησης πελατών (έως 30.02.2023), κύριος φόρος ύψους 68.542,08€ και πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 34.271,04€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **102.813,12€**. Η φορολογική αρχή προσδιόρισε το εισόδημα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας, σύμφωνα με τα δεδομένα που παρείχε η ΑΑΔΕ από τις πλατφόρμες μίσθωσης ακινήτων, «Πρόσθετες πληροφορίες προτεραιοποίησης, πλατφόρμες 2018-2022» σε 236.352,00€, ενώ απέρριψε όλες τις δηλωθείσες δαπάνες της υπό κρίση φορολογικής περιόδου, λόγω μη προσκόμισης των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) της.

-Με την με αριθμό/27.08.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **01.01.2019-31.12.2019** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 12.590,41€ και πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 6.295,21€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **18.885,62€**. Η φορολογική αρχή προσδιόρισε το εισόδημα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας, σύμφωνα με τα δεδομένα που παρείχε η ΑΑΔΕ από τις πλατφόρμες μίσθωσης ακινήτων, «Πρόσθετες πληροφορίες προτεραιοποίησης, πλατφόρμες 2018 - 2022» σε 72.881,00€, ενώ απέρριψε όλες τις δηλωθείσες δαπάνες της, λόγω μη προσκόμισης των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) της.

-Με την με αριθμό/27.08.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **01.01.2020-31.12.2020** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 5.054,98€ και πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 2.527,49€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **7.582,47€**. Η φορολογική αρχή αποδέχθηκε το εισόδημα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας, συνολικού ύψους 21.062,41€, εκ των οποίων ποσό 14.360,04€ προερχόταν από παροχή υπηρεσιών και ήταν μεγαλύτερο από τα δεδομένα που παρείχε η ΑΑΔΕ από τις πλατφόρμες μίσθωσης ακινήτων, «Πρόσθετες πληροφορίες προτεραιοποίησης, πλατφόρμες 2018 - 2022», ύψους 10.950,42€, ενώ απέρριψε όλες τις δηλωθείσες δαπάνες της, λόγω μη προσκόμισης των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) της.

-Με την με αριθμό/27.08.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.02.2018-31.12.2018** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ύψους 28.503,81€ και πρόστιμο του

άρθρου 58Α του ν.4879/2022 ύψους 14.251,91€, ήτοι συνολικό ποσό **42.755,72€**. Η φορολογική αρχή προσδιόρισε την αξία των φορολογητέων εκροών της προσφεύγουσας στο ποσό των 236.352,00€, ενώ δεν αναγνώρισε δηλωθείσες φορολογητέες εισροές ύψους 12.117,95€, λόγω μη προσκόμισης των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) της.

-Με την με αριθμό/27.08.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2019-31.12.2019** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ύψους 5.908,19€ και πρόστιμο του άρθρου 58Α του ν.4879/2022 ύψους 2.954,10€, ήτοι συνολικό ποσό **8.862,29€**. Η φορολογική αρχή προσδιόρισε την αξία των φορολογητέων εκροών της προσφεύγουσας στο ποσό των 72.881,00€, ενώ δεν αναγνώρισε δηλωθείσες φορολογητέες εισροές ύψους 4.365,10€, λόγω μη προσκόμισης των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) της.

-Με την με αριθμό/27.08.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2020-31.12.2020** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, η φορολογική δεν αναγνώρισε υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση σε επόμενη φορολογική περίοδο ύψους 293,34€, ενώ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ύψους 1.653,01€ και πρόστιμο του άρθρου 58Α του ν.4879/2022 ύψους 826,51€, ήτοι συνολικό ποσό **2.479,52€**. Η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε δηλωθείσες φορολογητέες εισροές ύψους 10.251,46€, λόγω μη προσκόμισης των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) της.

-Με την με αριθμό/27.08.2024 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2023** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 250,00€, λόγω μη ανταπόκρισης στο με αριθμό πρωτοκόλλου/30.01.2023 έγγραφο αίτημα για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4987/2022 της φορολογικής αρχής, που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1, περ. δ' και παρ. 2, περ. γ' του ν.4987/2022.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των με ημερομηνία θεώρησης **27.08.2024** εκθέσεων μερικού ελέγχου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, σε εκτέλεση της με αριθμό/28.09.2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ισχυριζόμενη ότι:

1) Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νόμω και ουσία αβάσιμες, καθότι έχει λήξει η διάρκεια της σχετικής εντολής ελέγχου (άρθρο 28 ν.5104/2024) σε κάθε περίπτωση στις 28.03.2024 και οι καταλογιστικές πράξεις εκδόθηκαν στις 28.08.2024 από αναρμόδιο όργανο.

2) Παράβαση ουσιαστικού τύπου της διαδικασίας, διότι δεν κλήθηκε σε προηγούμενη ακρόαση από τη Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου. Παραβίαση του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος. Μη νομότυπη κοινοποίηση πρόσκλησης παροχής πληροφοριών σε λυθείσα εταιρία Οι αναρτήσεις στο taxisnet

δεν συνοδεύτηκαν από αντίστοιχο ηλεκτρονικό μήνυμα στην ηλεκτρονική διεύθυνση του παραλήπτη της κοινοποίησης, οπότε δεν συνιστούν νομότυπη κοινοποίηση. Παραβίαση του άρθρου 33 και 76 του ν.5104/2024. Παραβίαση χρηστής Διοίκησης.

3) Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νόμω και ουσία αβάσιμες, καθώς και αναπιολόγητες, όπως και η κρίση του ελέγχου περί απόρριψης των δηλωθεισών δαπανών της εταιρίας καθώς και περί αδήλων εσόδων της εταιρίας από πλατφόρμες booking για τα ελεγχόμενα έτη.

4) Ο επιβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α. και ιδιαίτερα το πρόστιμο ανακρίβειας με τις επ' αυτού επιβαρύνσεις σε τόκους προσκρούουν ευθέως στην αρχή της αναλογικότητας.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 25 του ν.4987/2022, ως ίσχυε έως 18.04.2024, οριζόταν ότι: «1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Διοικητή ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Α.Φ.Μ. του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, **ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου** και στ) τον χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση....4. Η διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παρ. 1 δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις.».

Επειδή, με το άρθρο 28 του ν.5104/2024, ορίζεται ότι: «1. Η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου ορίζεται σε έως ένα (1) έτος και δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Προϋπόθεση χορήγησης της παράτασης είναι η έναρξη της ελεγκτικής διαδικασίας εντός της αρχικής διάρκειας του φορολογικού ελέγχου. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις που αιτιολογούνται ειδικώς. Η διάρκεια του ελέγχου δεν αναστέλλει ούτε επιμηκύνει τον χρόνο παραγραφής. Ως έναρξη της ελεγκτικής διαδικασίας για την εφαρμογή του παρόντος θεωρείται η κοινοποίηση της πρόσκλησης του άρθρου 14 ή η έναρξη των ελεγκτικών επαληθεύσεων. Οι προθεσμίες της παρούσας αναστέλλονται για όσο χρονικό διάστημα πραγματοποιούνται, στο πλαίσιο του ελέγχου, ενέργειες από αρχές πλην της Φορολογικής Διοίκησης και για το χρονικό διάστημα μεταξύ της υποβολής, από τη Φορολογική Διοίκηση, αιτήματος για τις ενέργειες αυτές, προς εισαγγελικές ή διωκτικές αρχές, ειδικούς επιστήμονες που διενεργούν πραγματογνωμοσύνη ή αλλοδαπές αρχές, στο πλαίσιο της διοικητικής συνεργασίας, και

της απόκρισης σε αυτό. Σε κάθε περίπτωση η αναστολή των ως άνω προθεσμιών δεν παρατείνεται πέραν του ενός (1) έτους. 2. Μόνο αν από τον μέχρι τότε έλεγχο προκύψει πιθανότητα ποινικώς κολάσιμης φοροδιαφυγής, κατά τους ειδικότερους όρους του άρθρου 79, περί αδικήματος φοροδιαφυγής, επιτρέπεται, με απόφαση του Διοικητή, κατόπιν εισήγησης του προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας, παράταση της διάρκειας του ελέγχου μέχρι οκτώ (8) ακόμη μήνες, από τη λήξη της προθεσμίας της παρ. 1. 3. Αν δεν ολοκληρωθεί ο φορολογικός έλεγχος εντός των προθεσμιών των παρ. 1 και 2, δεν επιτρέπεται νέος έλεγχος που να καλύπτει το αντικείμενο της αρχικής εντολής, εκτός αν προκύψουν νέα στοιχεία των παρ. 4 και 5 του άρθρου 27. 4. Οι προθεσμίες του παρόντος δεν ισχύουν στις περιπτώσεις ελέγχων που διενεργούνται κατόπιν εισαγγελικής παραγγελίας ή από κοινού με διεθνή ή αλλοδαπή φορολογική ή δικτική αρχή ή που αφορούν σε υποθέσεις φοροδιαφυγής ή απάτης Φ.Π.Α., στις οποίες εμπλέκονται περισσότεροι από πέντε ελεγχόμενοι, ή που διενεργούνται στο πλαίσιο Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού.».

Επειδή, με το άρθρο 84 παρ. 2 του ν.5104/2024, ορίζεται ότι: «2. Τα άρθρα 27 και 28 εφαρμόζονται για ελέγχους που γίνονται με βάση εντολή που εκδίδεται μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος.».

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νόμω και ουσία αβάσιμες καθότι έχει λήξει η διάρκεια της σχετικής εντολής ελέγχου με αριθμό/28.09.2022, της οποίας σύμφωνα με το ισχύον νομικό καθεστώς (άρθρο 28 ν.5104/2024) η μέγιστη διάρκεια είναι έως ένα έτος. Όπως επισημαίνει, η διάρκεια της συγκεκριμένης εντολής, ακόμα δε και μετά από ενδεχόμενη εξάμηνη παράταση, έληξε στις 28.03.2024 και οι καταλογιστικές πράξεις εκδόθηκαν από αναρμόδιο όργανο στις 27.08.2024.

Επειδή, με το άρθρο 10 παρ. 5 του ν.2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές».

Επειδή, σύμφωνα με την θεωρία [βλ. Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Διαδικασία παραγωγής της διοικητικής πράξης (Γενικό Διοικητικό Δίκαιο – Διάγραμμα 07-04-2014), κεφάλαιο IV «Προθεσμίες προς ενέργεια»] αλλά και τη νομολογία (ΣτΕ 652/2012, 1932/2013), οι προθεσμίες προς ενέργεια (άρθρο 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός εάν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Δεν αποκλείεται, πάντως, ο χαρακτηρισμός αυτός (ως αποκλειστική προθεσμία) να έχει την έννοια της έντονης υπόδειξης προς τη Διοίκηση να περατώσει τη διαδικασία και μάλιστα εντός ευλόγου χρόνου.

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Γι' αυτό το λόγο, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣτΕ 3762/2009, 4876/2012).

Επειδή, όπως κρίθηκε με την υπ' αριθ. 2341/2017 απόφαση του ΣτΕ, ο φορολογικός έλεγχος γίνεται με βάση συγκεκριμένα στοιχεία που δεν μεταβάλλονται ακόμη και εάν ο έλεγχος διενεργείται με καθυστέρηση, δεν υφίσταται υποχρέωση ολοκληρώσεως του ελέγχου εντός συγκεκριμένου χρόνου από τότε που δόθηκε εντολή για τη διενέργειά του, υπό την προϋπόθεση πάντως ότι το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για την έκδοση των σχετικών πράξεων και την επιβολή των αναλογουσών επιβαρύνσεων δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή (πρβλ. ΣτΕ 309/2012, ΣτΕ 4265/2001).

Επειδή, σύμφωνα με τα παραπάνω, η προβλεπόμενη από το άρθρο 25 παρ. 4 του ν.4987/2022 προθεσμία και διάρκεια του φορολογικού ελέγχου δεν είναι αποκλειστική, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή της καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων, αλλά ενδεικτική, αποσκοπούσα στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 και 6 του ν.2690/1999 και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης της εν λόγω προθεσμίας.

Επειδή, η με αριθμό εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου εκδόθηκε την **28.09.2022** με διάρκεια ελέγχου έως **31.12.2024**.

Επειδή, η αναφορά της προσφεύγουσας στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 5104/2024 αφορά εντολές που εκδίδονται μετά την έναρξη ισχύος του ν.5104/2024, ήτοι από **19.04.2024**.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται ως αβάσιμος**.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 14 παρ. 1 και 2 του ν.4987/2022, ως ίσχυε έως 18.04.2024, οριζόταν 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. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.

Επειδή, με το άρθρο 5 παρ. 1 και 3α' του ν.4987/2022, ως ίσχυε έως 18.04.2024, οριζόταν ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.... 3. Εάν η πράξη ή το έγγραφο αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 4727/2020 ή στον λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νόμιμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1125/16.04.2014 Απόφαση του ΓΓΔΕ ορίζεται ότι: «... Άρθρο 3 Διαδικασία Κοινοποίησης. Η προς κοινοποίηση πράξη, με τα κατά Νόμο με αυτήν συγκοινοποιούμενα, ή η απόφαση, ή η ατομική ειδοποίηση ή ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 αναρτάται στο «Λογαριασμό» του φορολογούμενου στο σύστημα TAXISnet, στην επιλογή «Προσωποποιημένη Πληροφόρηση – e-Κοινοποιήσεις». Ο φορολογούμενος ειδοποιείται ηλεκτρονικά με μήνυμα που αποστέλλεται στη δηλωθείσα από αυτόν διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Η πράξη και τα συγκοινοποιούμενα με αυτή, η απόφαση και η ειδοποίηση θεωρούνται νομίμως κοινοποιηθείσες μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτηση και την κατά τα ανωτέρω ηλεκτρονική ειδοποίηση, της προθεσμίας αυτής αρχομένης από οποιαδήποτε ενέργεια (ανάρτηση ή ηλεκτρονική ειδοποίηση) λάβει χώρα τελευταία, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής του κοινοποιούμενου εγγράφου. Άρθρο 4 Πιστοποιητικό Παραλαβής – Στοιχεία Ηλεκτρονικής Κοινοποίησης. Με την παραλαβή στο "Λογαριασμό" taxisnet της κοινοποιούμενης πράξης από το φορολογούμενο, δημιουργείται στο σύστημα taxisnet ηλεκτρονικό εκτυπώσιμο πιστοποιητικό παραλαβής, που φέρει μοναδικό αριθμό και περιλαμβάνει υποχρεωτικά τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου του φορολογούμενου, το είδος, τον αριθμό, την ημερομηνία και το όργανο έκδοσης της πράξης και των συγκοινοποιούμενων, της απόφασης ή της ειδοποίησης, την ημερομηνία και την ώρα παραλαβής στο "Λογαριασμό" taxisnet καθώς και τα ηλεκτρονικά ίχνη ανάρτησης. Το ηλεκτρονικό πιστοποιητικό

παραλαβής καταχωρίζεται στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και είναι διαθέσιμο σε κάθε περίπτωση που τυχόν απαιτηθεί. Άρθρο 5 Στοιχεία ηλεκτρονικής ειδοποίησης. Στην ηλεκτρονική ειδοποίηση που αποστέλλεται στη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του φορολογουμένου με την ανάρτηση της πράξης, της απόφασης ή της ειδοποίησης αναφέρεται ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου του φορολογουμένου, το όνομα ή η επωνυμία αυτού και το είδος της πράξης, απόφασης ή ειδοποίησης κατά περίπτωση που αναρτάται».

Επειδή, με το άρθρο 10 παρ. 3α΄ του ν.4987/2022, ως ίσχυε έως 18.04.2024, οριζόταν ότι: «3. α) Ο φορολογούμενος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, υποχρεούται να ενημερώνει τη Φορολογική Διοίκηση για μεταβολές στα στοιχεία εγγραφής ή έναρξής του με την υποβολή δήλωσης μεταβολών στο φορολογικό μητρώο. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την πραγματοποίηση της μεταβολής. Ειδικά ο φορολογούμενος που είναι υποκείμενος στον Φ.Π.Α., για τη μεταβολή καθεστώτος Φ.Π.Α. στο οποίο υπάγεται, υποβάλλει δήλωση μετάταξης μέσα στην ίδια ανωτέρω προθεσμία, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά από τον Κώδικα Φ.Π.Α.. Η υποχρέωση ενημέρωσης για μεταβολές στα στοιχεία φορολογούμενου φυσικού προσώπου, που δεν αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητά του, δεν υπόκειται σε προθεσμία. Ο φορολογούμενος δεν μπορεί να επικαλείται έναντι της Φορολογικής Διοίκησης τις μεταβολές των στοιχείων του μέχρι τον χρόνο ενημέρωσής της.

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση, γίνεται με ψηφιακά μέσα με την επιφύλαξη της παρ. 7 του παρόντος και της παρ. 2 του άρθρου 83..... 3. Αν η πράξη ή το έγγραφο αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η ψηφιακή κοινοποίηση συντελείται με την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νόμιμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου ή του φορολογικού αντιπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου τους. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του πρώτου εδαφίου, εφόσον κατά τον χρόνο της κοινοποίησης δεν είχε γνωστοποιηθεί στη Φορολογική Διοίκηση ο διορισμός νέου νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου ή φορολογικού αντιπροσώπου.... 4. Πράξη ή έγγραφο που κοινοποιείται ψηφιακά στον λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τις παρ. 1 έως 3, θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί: α) μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του προσώπου στο οποίο αφορά η κοινοποίηση στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και την ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής τους, ή β) μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την αποστολή τους στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, αν το πρόσωπο στο οποίο αφορά η κοινοποίηση

δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης.»

Επειδή, σύμφωνα με την Α. 1076/02.05.2024 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με θέμα: «Καθορισμός των προϋποθέσεων, της διαδικασίας και κάθε άλλου ειδικότερου θέματος εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 5 του Ν. 5104/2024 (Α' 58) για την ψηφιακή κοινοποίηση πράξεων, αποφάσεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει η Φορολογική» διευκρινίσθηκε ότι:

«Άρθρο 1. Πεδίο Εφαρμογής

Οι διατάξεις της παρούσας απόφασης εφαρμόζονται για την κοινοποίηση με ψηφιακά μέσα, κατά το άρθρο 5 του ΚΦΔ, πράξεων προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων, του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή προστίμου και του σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 33 του ΚΦΔ, των λοιπών πράξεων και εγγράφων που άπτονται των διαδικασιών του ελέγχου, όπως ιδίως των εκθέσεων ελέγχου, των ειδικών εκθέσεων ελέγχου της παρ. 5 του άρθρου 45 του ΚΦΔ, της εντολής ελέγχου, των αιτημάτων των άρθρων 14 και 15 του ΚΦΔ, της πράξης επιβολής μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου των παρ. 5 και 6 του άρθρου 45 του ΚΦΔ, καθώς και της ατομικής ειδοποίησης καταβολής οφειλής - υπερήμερίας του άρθρου 46 του ΚΦΔ, του άρθρου 7 του Ν. 4978/2022 (ΚΕΔΕ) και της ατομικής ειδοποίησης του άρθρου 4 του Ν. 4978/2022 (ΚΕΔΕ), των αποφάσεων που εκδίδει η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και λοιπών πράξεων, αποφάσεων ή εγγράφων που εκδίδει η Φορολογική Διοίκηση σύμφωνα με τον ΚΦΔ. Στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η κοινοποίηση με ψηφιακά μέσα σύμφωνα με το άρθρο 5 του ΚΦΔ, εφαρμόζονται οι διατάξεις της υπό στοιχεία Α. 1068/29.04.2024 (Β' 2534) απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία καθορίζονται οι λοιποί τρόποι κοινοποίησης των πράξεων, αποφάσεων ή εγγράφων της Φορολογικής Διοίκησης.

Άρθρο 2. Υποχρεώσεις Φορολογουμένων

Οι φορολογούμενοι οφείλουν, εφόσον δεν το έχουν ήδη πράξει, να εγγραφούν ως νέοι χρήστες στις Ηλεκτρονικές Υπηρεσίες Δημοσίου και να αποκτήσουν κωδικούς TAXISnet υποβάλλοντας ηλεκτρονική αίτηση στην ψηφιακή πύλη myAADE. Εφόσον είναι εγγεγραμμένοι και έχουν προβεί σε μεταβολή στις διευθύνσεις ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (e-mail) υποχρεούνται να τις επικαιροποιήσουν στην ψηφιακή πύλη myAADE, στην επιλογή «Μητρώο και Επικοινωνία» και στην ενότητα «Στοιχεία Επικοινωνίας». Η επικαιροποίηση των διευθύνσεων ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (e-mail) πρέπει να πραγματοποιείται σε κάθε μεταβολή τους. Οι φορολογούμενοι δεν μπορούν να επικαλούνται τις μεταβολές των στοιχείων επικοινωνίας έναντι της Α.Α.Δ.Ε. έως την ημερομηνία πραγματοποίησης της επικαιροποίησής τους.

Άρθρο 3. Διαδικασία ψηφιακής κοινοποίησης

1. Η ψηφιακή κοινοποίηση των πράξεων ή αποφάσεων ή εγγράφων ή ατομικών ειδοποιήσεων, που φέρουν ηλεκτρονική υπογραφή ή έχουν μορφή σαρωμένου (σκαναρισμένου)

εγγράφου, με τα κατά νόμο συγκοινοποιούμενα, του άρθρου 1 συντελείται με την ανάρτησή τους:

.....

β) εάν αφορούν νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα στο λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νόμιμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου ή του φορολογικού αντιπροσώπου του στην ψηφιακή πύλη myAADE στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. ή στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου», και αποστέλλεται ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τα ως άνω πρόσωπα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (e-mail). Εφόσον έχει δηλωθεί διεύθυνση email Βοηθού Εκπλήρωσης, η ηλεκτρονική ειδοποίηση δύναται να αποστέλλεται και στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του Βοηθού Εκπλήρωσης κατά τα οριζόμενα στην υπό στοιχεία Α.1025/2022 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. Για την περίπτωση των νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων, η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης του νόμιμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου ή του φορολογικού αντιπροσώπου, εφόσον κατά τον χρόνο της κοινοποίησης δεν είχε γνωστοποιηθεί στη Φορολογική Διοίκηση ο διορισμός νέου νόμιμου εκπροσώπου ή φορολογικού εκπροσώπου ή φορολογικού αντιπροσώπου.

2. Οι πράξεις, οι αποφάσεις, τα έγγραφα και οι ατομικές ειδοποιήσεις του άρθρου 1, θεωρείται ότι έχουν νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών α) από την ανάρτησή τους στον λογαριασμό των προσώπων της παρ. 1 του παρόντος, στα οποία αφορά η κοινοποίηση, στην ψηφιακή πύλη myAADE στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. ή στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου» και την ηλεκτρονική ειδοποίησή τους στις δηλωθείσες από τα ως άνω πρόσωπα διευθύνσεις ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, της προθεσμίας αυτής αρχομένης από οποιαδήποτε ενέργεια (ανάρτηση ή ηλεκτρονική ειδοποίηση) λάβει χώρα τελευταία, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της κοινοποιούμενης πράξης ή του εγγράφου ή β) από την αποστολή τους στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, σε περίπτωση που το πρόσωπο που αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης.....

Άρθρο 5. Στοιχεία ηλεκτρονικής ειδοποίησης

Στην ηλεκτρονική ειδοποίηση που αποστέλλεται στη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου που έχει δηλωθεί από τον φορολογούμενο, με την ανάρτηση της πράξης, της απόφασης, της ατομικής ειδοποίησης ή του εγγράφου του άρθρου 1, αναφέρεται κατά περίπτωση ο Α.Φ.Μ., το username, τα στοιχεία του φορολογούμενου (όνομα, επώνυμο, πατρώνυμο) εμφανιζόμενα μερικώς με την υπόδειξη να μεταβεί στην ψηφιακή πύλη myAADE στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. ή στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά

μου» προκειμένου να ενημερωθεί για πράξη ή απόφαση ή ατομική ειδοποίηση ή εγγράφου του άρθρου 1 της Φορολογικής Διοίκησης που τον αφορά.

Άρθρο 6. Έναρξη Ισχύος

.....

3. Η απόφαση αυτή ισχύει από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, με εξαίρεση το άρθρο 4, το οποίο ισχύει από 9.9.2024.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Επειδή, το δικαίωμα αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, στο άρθρο 33 παρ. 1 του ν.5104/2024, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.».

Επειδή, ακόμη κι αν εκληφθεί ως πλημμελής η αιτιολογία του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μετά του σημειώματος ελεγκτικών διαπιστώσεων, παρά ταύτα ουδόλως επηρεάζεται το κύρος της οριστικής πράξης, υπό την έννοια των ατομικών διοικητικών εκτελεστών

πράξεων που επιφέρουν άμεσα (δυσμενείς) φορολογικές συνέπειες, πόσω μάλλον του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, ως στην προκείμενη περίπτωση, που επιδίδεται προς άσκηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης της φορολογούμενης. Περαιτέρω και όλως επικουρικώς, η ως άνω υποτιθέμενη «πλημμέλεια» θεωρείται, βάσει νομολογίας, ότι καλύφθηκε, εφόσον η προσφεύγουσα, στις **27.09.2024**, κατέθεσε την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή, προβάλλοντας αναλυτικά τους κρίσιμους ισχυρισμούς (ΣτΕ 3521/2015 και ΣτΕ Ολομ. 4447/2012).

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι στις **30.01.2023** η Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, ανήρτησε στον προσωπικό λογαριασμό της προσφεύγουσας στο taxisnet (αριθμ. καταχώρησης ανάρτησης) και απέστειλε σχετικό μήνυμα μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, ενημέρωση για την με αριθμό πρωτοκόλλου **..../30.01.2023** πρόσκληση του άρθρου 14 του ν. 4987/2022-γνωστοποίηση έκδοσης εντολής ελέγχου, δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων και προσκόμισης βιβλίων, που αναγνώσθηκε την ίδια ημέρα από την προσφεύγουσα, η οποία όμως δεν ανταποκρίθηκε, ήτοι δεν προσκόμισε ακριβή αντίγραφα των βιβλίων της επιχείρησής της. Περαιτέρω, η φορολογική αρχή εξέδωσε το με αριθμό **...../08.07.2024** σημείωμα ελεγκτικών διαπιστώσεων το οποίο κοινοποιήθηκε στις **12.07.2024**, μέσω της εφαρμογής της ΑΑΔΕ, e-κοινοποίηση (ανάρτηση στο taxisnet και αποστολή email), στους νόμιμους εκπροσώπους της προσφεύγουσας (αρ.κατ. προς , αρ.κατ. προς) όπως ορίζουν οι διατάξεις των παραγράφων 1 & 3 του άρθρου 5 του ν.5104/2024, με συνημμένες τις πράξεις προσωρινών διορθωτικών προσδιορισμών φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. φορολογικών ετών 2018, 2019 & 2020, προκειμένου να λάβουν γνώση για τα αποτελέσματα του ελέγχου και εντός προθεσμίας είκοσι (20) ημερών, να υποβληθούν εγγράφως απόψεις/αντιρρήσεις επ' αυτών. Αν και παρήλθε η ταχθείσα προθεσμία, δεν υποβλήθηκαν στη Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου απόψεις επί των διαπιστώσεων του ελέγχου.

Επειδή, από το ηλεκτρονικό αρχείο taxis-υποσύστημα μητρώου-αναζήτηση δηλώσεων φορολογούμενου της Υπηρεσίας μας διαπιστώνεται ότι μετά τη δήλωση μεταβολής της προσφεύγουσας που υπεβλήθη στις **26.06.2020** με ημερομηνία μεταβολής **25.06.2020** και αφορούσε δήλωση έναρξης εγκατάστασης εσωτερικού (υποκατάστημα), η επόμενη δήλωση μεταβολής υπεβλήθη στις **06.03.2023** με ημερομηνία μεταβολής **13.02.2023** και στις **16.03.2023** υπεβλήθη η δήλωση διακοπής με ημερομηνία διακοπής **20.02.2023**. Συνεπώς ορθώς η Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου ανάρτησε στις **30.01.2023** στον λογαριασμό της προσφεύγουσας την με αριθμό πρωτοκόλλου/**30.01.2023** πρόσκληση του άρθρου 14 παρ. 1 και 2 του ν.4987/2022, καθόσον η φορολογική αρχή έλαβε γνώση της μεταβολής και της διακοπής της προσφεύγουσας από τις **06.03.2023** και μετά.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νομότυπης κοινοποίησης πρόσκλησης παροχής πληροφοριών, μη κλήσης της σε προηγούμενη ακρόαση και παράβαση της αρχής της χρηστής Διοίκησης **απορρίπτεται ως αβάσιμος**.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 23 του ν.4987/2022, ως ίσχυε έως 18.04.2024, οριζόταν 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, με το άρθρο 84 παρ. 4 του ν.5104/2024, ορίζεται ότι: «Επειδή, με το άρθρο 15 παρ. 4 και 6 του ν.5104/2024, ορίζεται ότι: «4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν.».

Επειδή, με το άρθρο 85 του ν.5104/2024, ορίζεται ότι: «Παραπομπές στον ν. 4987/2022 (Α' 206) νοούνται, μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος, ως παραπομπές στα αντίστοιχα άρθρα που καταγράφονται στον πίνακα κωδικοποιούμενων διατάξεων, ο οποίος αποτελεί το Παράρτημα Β' του παρόντος.».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι

εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, με το άρθρο 47 του ν.4172/2013 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 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. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισης της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.....».

Επειδή, με το άρθρο 22 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «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, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.
- 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, με την ΠΟΛ 1113/02-06-2015 (ΦΕΚ 167Α') της ΓΓΔΕ, με θέμα (Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν.4172/2013), διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο.

Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληρεί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει,.... γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της.

.....

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.....

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

.....

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48.

Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά

εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής....».

Επειδή, στο άρθρο 1 του ν.2859/2000, ορίζεται ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" (Φ.Π.Α.) σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου.».

Επειδή, στο άρθρο 2 του ν.2859/2000, 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, στο άρθρο 3 του ν.2859/2000, ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής, ...».

Επειδή, στο άρθρο 4 του ν.2859/2000, ορίζεται ότι: «1. Οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 3, θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες...».

Επειδή, στο άρθρο 30 του ν.2859/2000, ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.... 4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες: α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων, β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οиноπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων, γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά, δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης, ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι

εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο».

Επειδή, στο άρθρο 32 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 Κ.Β.Σ.,.....».

Επειδή, στις διατάξεις της Οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 (άρθρο 178.α. τρόπος άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης), ορίζεται ότι, «για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις: για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168, στοιχείο α', έκπτωση, όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238, 239 και 240», ήτοι να περιέχει, μεταξύ άλλων, ως υποχρεωτικές ενδείξεις για σκοπούς ΦΠΑ, την ημερομηνία έκδοσης, τον αλληλοδιάδοχο αριθμό, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο, τον ΑΦΜ-ΦΠΑ, την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχομένων υπηρεσιών, το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του υποκειμένου στο φόρο, ο οποίος πραγματοποίησε την πράξη παράδοσης ή παροχής των υπηρεσιών.

Επειδή, το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ συνιστά, ως αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ, θεμελιώδη αρχή εγγενή στο κοινό σύστημα ΦΠΑ και δεν μπορεί καταρχήν να περιοριστεί (βλ. C-25/07, C-74/08). Προκαταρκτικά, το καθεστώς των εκπτώσεων αποβλέπει στο να απαλλάσσεται ο επιχειρηματίας από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω

δραστηριότητες υπόκεινται, κατ' αρχήν, αυτές οι ίδιες, στον ΦΠΑ (βλ., 268/83, C-37/95, C-110/98 έως C- 47/98, C-98/98). Οι βασικές αρχές ως προς το δικαίωμα έκπτωσης συνοψίζονται ως εξής :

α) ο ΦΠΑ εκπίπτει εις ολόκληρο, με την προϋπόθεση ότι τα αγαθά και οι υπηρεσίες για τα οποία καταβλήθηκε χρησιμοποιούνται για φορολογητέες πράξεις. β) ο ΦΠΑ εκπίπτει για το σύνολο των φορολογητέων πράξεων και γ) ο ΦΠΑ εκπίπτει άμεσα και δεν προϋποθέτει την πραγματική χρήση των αγαθών και των υπηρεσιών για τις οποίες καταβλήθηκε (C-37/95,110/98,400/98,32/03,177/03), δ) η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης δεν εκτείνεται στον φόρο που οφείλεται αποκλειστικά επειδή αναγράφεται στο τιμολόγιο π.χ. αναγραφή ΦΠΑ σε απαλλασσόμενη ασφαλιστική υπηρεσία).(C-342/87) Επίσης, το Δικαστήριο έχει αποσαφηνίσει τα κριτήρια που πρέπει να πληροί ο φορολογούμενος για να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ με το οποίο επιβαρύνθηκε: α) πρέπει να είναι «υποκείμενος στον φόρο» κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ και β) τα οικεία αγαθά και οι οικείες υπηρεσίες που επιβαρύνθηκαν με ΦΠΑ να προορίζονται για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων του φορολογουμένου (C-137/02, C-4/94, C-165/86).

Περαιτέρω, κατά το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ μιας συγκεκριμένης εισροής και μιας ή περισσότερων εκροών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης είναι αναγκαία προϋπόθεση προκειμένου να αναγνωρισθεί υπέρ του υποκειμένου στο φόρο δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών και να καθορισθεί η έκταση του δικαιώματος αυτού (C-32/03). Ανάλογη είναι και η απόφαση στην υπόθεση C-98/98 καθώς και στην υπόθεση C-435/05.... (ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλώνη Ν. 2859/2000-Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου- έκδοση 2015, Νομολογία ΔΕΕ σελ. 818).

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1225 - 28/9/2001 Α.Υ.Ο., με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών η αριθ. 685/2000 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους: *«.....το ποια τιμολόγια παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ αποτέλεσε αντικείμενο ειδικής ρύθμισης της εθνικής μας νομοθεσίας, η οποία απαιτεί νόμιμο τιμολόγιο, αποκλείοντας κατά τα ανωτέρω από το δικαίωμα της έκπτωσης τα πλαστά. Άλλωστε και σε περίπτωση ελλείψεως μια τέτοιας ειδικής ρύθμισης, γίνεται δεκτό ότι από όλες τις διατάξεις που συνθέτουν το σύστημα ΦΠΑ συνάγεται ότι τέτοιες εκπτώσεις (βάσει πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων) είναι ανεπίτρεπτες (βλ. και Ν. Σκλία, Κοινοτικό Φορολογικό Δίκαιο, σελ. 453 επ., όπου και αλλοδαπή νομολογία, ιδίως δε σελ. 465 επ.)».*

Επειδή, με το άρθρο 48 παρ. 3 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 ΔΟΥ 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία (ΣτΕ 3338/2011), έχει κριθεί [...]. Προκειμένου να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθέμενης αξίας, διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης και συντάσσεται ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση, λαμβάνοντας υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές δαπάνες, τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν, χωρίς πάντως να αποκλείεται να συμπέσουν οι διαπιστώσεις του ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.. (ΣτΕ426/2013, 1514/2013).

Επειδή, στο άρθρο 13 του ν.5104/2024, 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 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) έως ότου, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 37, παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης πράξης προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση, ή γ) έως ότου τελεσιδικήσει η υπόθεση την οποία αφορά η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης, σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου, ή έως ότου αποσβεσθεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.».

Επειδή, στο άρθρο 5 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι « ... 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. 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. 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.».

Επειδή, με το άρθρο 33 του ν.5104/2024 παρ. 2 ορίζεται ότι «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, με το άρθρο 36 παρ.6 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι «6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου).....».

Επειδή, με το άρθρο 76 του ν.5104/2024 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 τις διατάξεις του άρθ. 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 έκδοση 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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, με το άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» 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 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 ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, με το άρθρο 77 του ν.5104/2024 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, η προσφεύγουσα με την με αριθμό/27.09.2024 ενδικοφανή προσφυγή και το με αριθμό id/23.10.2024 **συμπληρωματικό υπόμνημα**, ανάρτησε ηλεκτρονικά στην εφαρμογή elenxis της Δ.Ε.Δ., πρόσθετα στοιχεία (βιβλία και στοιχεία), τα οποία δεν είχε προσκομίσει κατά τη διάρκεια του ελέγχου των εν λόγω φορολογικών ετών. Η Υπηρεσία μας ανέπεμψε την υπόθεση στην Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, με την με αριθμό/23.12.2024 πράξη αναπομπής, προκειμένου να ληφθούν υπόψη και να επαναπροσδιοριστούν τα αποτελέσματα της προσφεύγουσας.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα συνυποβαλλόμενα πρόσθετα στοιχεία που ανάρτησε ηλεκτρονικά στην εφαρμογή elenxis της Δ.Ε.Δ. η προσφεύγουσα και την με αριθμό/23.12.2024 πράξη αναπομπής, η Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου με το από 08.01.2025 έγγραφό της (αριθμ. πρωτ. **Δ.Ε.Δ. ΥΠΕΠΝΥ** **ΕΙ 2025 ΕΜΠ /10.01.2025**) και τη συνημμένη σε αυτό με αριθμ. πρωτ./01.01.2025 έκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων κατόπιν αναπομπής, τροποποίησε το αποτέλεσμα του ελέγχου. Συγκεκριμένα στην εν λόγω έκθεση σημειώνονται τα εξής:

«ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΤΩΝ 2018- 2020:

Η ΑΑΔΕ παρείχε στην υπηρεσία μας δεδομένα από πλατφόρμες μίσθωσης ακινήτων, «Πρόσθετες πληροφορίες προτεραιοποίησης, πλατφόρμες 2018 - 2022» όπου για την ελεγχόμενη επιχείρηση διαπιστώθηκε συνολικό εισόδημα από πλατφόρμες- booking για τη χρήση 2018 ύψους 236.352,00 ευρώ, για τη χρήση 2019 ύψους 72.881,00 ευρώ και για τη χρήση 2020 ύψους 10.950,42 ευρώ. Στα πρόσθετα στοιχεία που προσκόμισε η ελεγχόμενη στη με αριθμό/27.09.2024 ενδικοφανή προσφυγή παραθέτει ηλεκτρονικά μηνύματα μεταφρασμένα στα ελληνικά με το τμήμα εξυπηρέτησης πελατών της πλατφόρμας όπου επικαλείται ότι δεν υπήρχε συνεργασία με την ως άνω πλατφόρμα για τα καταλύματά της ολικώς ή εν μέρει. Από την Υπηρεσία μας δεν μπορεί να καταστεί σαφής και με βεβαιότητα η μη ύπαρξη συνεργασίας, ούτε να διαπιστωθεί η εγκυρότητα των προσκομισθέντων στοιχείων από την επιχείρηση και ως εκ τούτου εμμένουμε στα δεδομένα που παρείχε η ΑΑΔΕ στην Υπηρεσία μας ως εξής:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Σύμφωνα με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος της ελεγχόμενης τα ακαθάριστα έσοδα έχουν ως εξής:

Περίοδος	ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΛΟΙΠΑ ΑΣΥΝΗΘΗ ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ
01/01/2020-31/12/2020	14.630,04	6.432,37	21.062,41
01/01/2019-31/12/2019	34.932,03		34.932,03
14/02/2018-31/12/2018	24.453,60		24.453,60

Από την αντιπαραβολή με τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος ως προς τα δηλωθέντα έσοδα και τα δεδομένα της ΑΑΔΕ από πλατφόρμες - booking προέκυψαν οι εξής διαφορές:

ΕΤΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΛΑΤΦΟΡΜΑΣ -	Ν ΚΩΔ 015 ΑΚΑΘ. ΕΣΟΔΑ	ΔΙΑΦΟΡΑ Ν ΚΩΔ 015- ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΛΑΤΦΟΡΜΩΝ
2018	236.352,00	24.453,60	-211.898,40
2019	72.881,00	34.392,03	-38.488,97
2020	10.950,42	21.062,41	10.111,99

Πιο αναλυτικά για το έτος 2018 δηλώθηκαν έσοδα από παροχή υπηρεσιών 24.453,60 ευρώ ενώ από τα στοιχεία της ΑΑΔΕ τα έσοδα από πλατφόρμες ανήλθαν σε 236.352,00 ευρώ.

Κατ' επέκταση ο έλεγχος θεωρεί ότι υφίσταται διαφορά στα δηλωθέντα έσοδα ως εξής 24.453,60 – 236.352,00 = - 211.898,40 ευρώ. Ομοίως για το έτος 2019 δηλώθηκαν έσοδα από παροχή υπηρεσιών 34.392,03 ευρώ ενώ από τα στοιχεία της ΑΑΔΕ τα έσοδα από πλατφόρμες ανήλθαν σε 72.881,00 ευρώ. Κατ' επέκταση ο έλεγχος θεωρεί ότι υφίσταται διαφορά στα δηλωθέντα έσοδα ως εξής 34.392,03 – 72.881,00 = - 38.488,97 ευρώ.

Για το έτος 2020 τα συνολικά έσοδα που δηλώθηκαν ήταν 21.062,41 ευρώ από τα οποία 14.360,04 αφορούσαν έσοδα από παροχή υπηρεσιών. Από τα στοιχεία της ΑΑΔΕ προέκυψαν έσοδα από πλατφόρμα 10.950,42 ευρώ και δεδομένου ότι τα δηλωθέντα ξεπερνούν σε αξία αυτά της πλατφόρμας θεωρείται από τον έλεγχο ότι αυτά έχουν συμπεριληφθεί στα δηλωθέντα.

ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 (εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες):

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, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

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.

Όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες καταστάσεις οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (έντυπα Ε3) οι επιχειρηματικές δαπάνες που δηλώθηκαν κατά έτος από την ελεγχόμενη επιχείρηση έχουν κατά ως εξής:

Δήλωσης	Περίοδος	Επιχ. Δαπάνες ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ
...../5-6-19	14/02/2018- 31/12/2018	32.322,65
...../26-8-20	01/01/2019-31/12/2019	13.971,08
...../24-6-21	01/01/2020-31/12/2020	32.989,32

Από τα πρόσθετα στοιχεία που προσκόμισε η ελεγχόμενη επιχείρηση στη με αριθμό/27-09-2024 ενδικοφανή προσφυγή όσον αφορά τις επιχειρηματικές της δαπάνες προκύπτουν κατά έτος τα εξής:

ΕΤΟΣ 2018:

Δεν προσκομίστηκαν βιβλία, μόνο παραστατικά, άρα δεν πληρούνται σωρευτικά οι προϋποθέσεις της περ. γ' του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 καθότι δε μπορεί να διαπιστωθεί η καταχώρισή τους στα τηρούμενα βιβλία και κατ' επέκταση δεν αναγνωρίζονται από τον έλεγχο οι δηλωθείσες

δαπάνες ύψους 32.322,65 ευρώ

ΕΤΟΣ 2019:

Προσκομίστηκαν βιβλία και προσκομίστηκαν κάποια παραστατικά. Ο έλεγχος αναγνωρίζει τις δαπάνες που προσκομίστηκαν και βρέθηκαν καταχωρημένες στα προσκομισθέντα βιβλία ως εξής: Αναγνωρίζονται βάσει των προσκομισθέντων στοιχείων δαπάνες συνολικής καθαρής ύψους 505,89 ευρώ.

Παρατηρήσεις: - Προσκομίστηκε παραστατικό καθαρής αξίας 1.715,00 ευρώ και αναλογούν ΦΠΑ 411,60 ευρώ το οποίο βρέθηκε καταχωρημένο στα βιβλία όμως αφορά απόκτηση παγίου εξοπλισμού. Η δαπάνη αγοράς παγίου αποτελεί την διενεργηθείσα απόσβεση και στην προκειμένη δεν προσκομίστηκε μητρώο παγίων και επιπλέον δε βρέθηκε εγγραφή στα βιβλία που να αφορά αποσβέσεις.

Προσκομίστηκαν παραστατικά έτους 2019 από την εταιρεία τα οποία δε βρέθηκαν καταχωρημένα στα βιβλία της ελεγχόμενης και το λεκτικό τους δεν είναι μεταφρασμένο στα ελληνικά ή αγγλικά. Ως εκ τούτου οι εν λόγω δαπάνες δεν αναγνωρίζονται από τον έλεγχο.

ΕΤΟΣ 2020:

Προσκομίστηκαν βιβλία όμως δεν προσκομίστηκαν παραστατικά, άρα δεν πληρούνται σωρευτικά οι προϋποθέσεις της περ. γ' του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 καθότι οι συναλλαγές δεν αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά και κατ' επέκταση δεν αναγνωρίζονται από τον έλεγχο οι δηλωθείσες δαπάνες ύψους 32.989,32 ευρώ

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη:

α) Τις μη εκπιπτόμενες δαπάνες

β) τα δεδομένα από πλατφόρμες μίσθωσης ακινήτων

προσδιορίζει κατά τις διατάξεις του Ν.4172/2013 τα καθαρά κέρδη ως εξής:

Φορολογική περίοδος 01/01/2018 - 31/12/2018:

Ποσά χρήσης 2018	Δήλωσης	Ελέγχου
Ακαθάριστα Έσοδα	24.453,60	236.352,00
Δαπάνες χρήσης	32.322,65	32.322,65
Μείον Δαπάνες μη εκπιπτόμενες ελέγχου		-32.322,65
<u>Σύνολο ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ (ΖΗΜΙΕΣ)</u>	-7.869,05	236.352,00

Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος για τη φορολογική περίοδο 2018 ως ακολούθως:

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ
Φορολογητέα κέρδη			236.352,00
ή ζημιά		7.869,05	
Φόρος	Πιστωτικό ποσό		
	Χρεωστικό ποσό		68.542,08

Προκαταβολή φόρου		
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)		
Τέλος επιτηδεύματος (άρθρο 31 ν.3986/2011)	733,33	733,33
Πιστωτικό ποσό § 6 άρθρου 3 του ν. 4046/2012		
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή του		
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης		34.271,04
Πρόστιμο χαρτ/μου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης		
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου		
Σύνολο φόρων, τελών για καταβολή	733,33	103.546,45
και εισφορών για επιστροφή		
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά		

Φορολογική περίοδος 01/01/2019 - 31/12/2019:

Ποσά χρήσης 2019	Δήλωσης	Ελέγχου
Ακαθάριστα Έσοδα	34.392,03	72.881,00
Δαπάνες χρήσης	13.971,08	13.971,08
Πλέον Δαπάνες μη εκπιπτόμενες ελέγχου		-13.465,19
Σύνολο ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ (ΖΗΜΙΕΣ)	20.420,95	72.375,11

Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος για τη φορολογική περίοδο 2019 ως ακολούθως:

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ
Φορολογητέα κέρδη		20.420,95	72.375,11
ή ζημιά			
Φόρος	Πιστωτικό ποσό		
	Χρεωστικό ποσό	4.901,03	17.370,03
Προκαταβολή φόρου			
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων			
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου			
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)			
Τέλος επιτηδεύματος (άρθρο 31 ν.3986/2011)		1.100,00	1.100,00
Πιστωτικό ποσό § 6 άρθρου 3 του ν. 4046/2012			

Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή του		
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης		6.234,50
Πρόστιμο χαρτ/μου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης		
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου		
Σύνολο φόρων, τελών	για καταβολή	6.001,03
και εισφορών	για επιστροφή	
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά		

Φορολογική περίοδος 01/01/2020 - 31/12/2020:

Ποσά χρήσης 2020	Δήλωσης	Ελέγχου
Ακαθάριστα Έσοδα	21.062,41	21.062,41
Δαπάνες χρήσης	32.989,32	32.989,32
Πλέον Δαπάνες μη εκπιπτόμενες ελέγχου		-32.989,32
Σύνολο ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ (ΖΗΜΙΕΣ)	-11.926,91	21.062,41

Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος για τη φορολογική περίοδο 2020 ως ακολούθως:

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ
Φορολογητέα κέρδη			21.062,41
ή ζημιά		11.926,91	
Φόρος	Πιστωτικό ποσό		
	Χρεωστικό ποσό		5.054,98
Προκαταβολή φόρου			
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων			
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου			
Εισφορά ΕΛΓΑ2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)			
Τέλος επιτηδεύματος (άρθρο 31 ν.3986/2011)		2.000,00	2.000,00
Πιστωτικό ποσό § 6 άρθρου 3 του ν. 4046/2012			
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή του			
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης			2.527,49
Πρόστιμο χαρτ/μου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης			

Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου			
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	2.000,00	9.582,47
	για επιστροφή		
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά			

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΦΟΡΟ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ

Σύμφωνα με τις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ οι φορολογητέες εκροές έχουν ως εξής:.

Περίοδος	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΚΡΟΕΣ 13%	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΚΡΟΕΣ 24%	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ
14/02/2018- 31/12/2018	24.453,60	7.413,53	31.867,13
01/01/2019- 31/12/2019	34.399,88		34.399,88
01/01/2020- 31/12/2020	14.221,99		14.221,99

Όπως αναφέρθηκε ανωτέρω η Υπηρεσία μας εμμένει στα δεδομένα που παρείχε η ΑΑΔΕ από τις πλατφόρμες μίσθωσης ακινήτων, «Πρόσθετες πληροφορίες προτεραιοποίησης, πλατφόρμες 2018 - 2022» όπου διαπιστώθηκε συνολικό εισόδημα από πλατφόρμες- για τη χρήση 2018 ύψους 236.352,00 ευρώ, για τη χρήση 2019 ύψους 72.881,00 ευρώ και για τη χρήση 2020 ύψους 10.950,42 ευρώ.

Από την αντιπαραβολή με τα δεδομένα των υποβληθεισών περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ ως προς τις δηλωθείσες φορολογητέες εκροές με 13% και τα δεδομένα της ΑΑΔΕ από πλατφόρμες - προέκυψαν οι εξής διαφορές:

ΕΤΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΛΑΤΦΟΡΜΑΣ -	ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΚΡΟΕΣ 13%	ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ - ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΛΑΤΦΟΡΜΩΝ
2018	236.352,00	24.453,60	-211.898,40
2019	72.881,00	34.399,88	-38.481,12
2020	10.950,42	14.221,99	3.271,57

Πιο αναλυτικά το έτος 2018 δηλώθηκαν φορολογητέες εκροές 13% 24.453,60 ευρώ ενώ από τα στοιχεία της ΑΑΔΕ τα έσοδα από πλατφόρμες ανήλθαν σε 236.352,00 ευρώ. Κατ'

επέκταση ο έλεγχος θεωρεί ότι υφίσταται διαφορά στις δηλωθείσες εκροές ως εξής 24.453,60 – 236.352,00 = -211.898,40 ευρώ. Αναφορικά με τις δηλωθείσες φορολογητέες εκροές με συντελεστή 24% το έτος 2018 αξίας 7.413,53 ευρώ, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ αυτές αποτελούν μέρος της χρεοπίστωσης των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων. Λόγω της μη προσκόμισης των τηρηθέντων βιβλίων του έτους 2018 αφαιρέθηκαν από τον έλεγχο οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από τις φορολογητέες εισροές όπως αποτυπώνεται κατωτέρω στο κεφάλαιο (ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΦΟΡΟΥ ΚΑΙ ΑΣΚΗΣΗ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΕΚΠΤΩΣΗΣ) και η ως άνω αξία αφαιρείται και από τις φορολογητέες εκροές.

Ομοίως για το έτος 2019 οι δηλωθείσες εκροές ήταν 34.399,88 ευρώ ενώ από τα στοιχεία της ΑΑΔΕ τα έσοδα από πλατφόρμες ανήλθαν σε 72.881,00 ευρώ. Κατ' επέκταση ο έλεγχος θεωρεί ότι υφίσταται διαφορά ως εξής 34.399,88-72.881,00 = - 38.481,12 ευρώ.

Για το έτος 2020 οι φορολογητέες εκροές 13% που δηλώθηκαν ήταν 14.221,99. Από τα στοιχεία της ΑΑΔΕ προέκυψαν έσοδα από πλατφόρμα 10.950,42 ευρώ και δεδομένου ότι τα δηλωθέντα ξεπερνούν σε αξία αυτά της πλατφόρμας θεωρείται από τον έλεγχο ότι έχουν συμπεριληφθεί στις φορολογητέες εκροές της με συντελεστή 13%.

Συμπερασματικά οι φορολογητέες εκροές και ο φόρος εκροών διαμορφώνονται από τον έλεγχο κατά έτος ως εξής:

ΕΤΟΣ 2018

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΟΩΝ	0218-1218 Δήλωσης	0218-1218 ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΕΚΡΟΕΣ			
Αξία φορολογητέων εκροών -13%	24.453,60	236.352,00	211.898,40
Αξία φορολογητέων εκροών - 24%	7.413,53	0,00	-7.413,53
ΣΥΝΟΛΟ Αξίας φορολογητέων εκροών	31.867,13	236.352,00	204.484,87
Φόρος εκροών -13%	3.178,97	30.725,76	27.546,79
Φόρος εκροών - 24%	1.779,25	0,00	-1.779,25
ΣΥΝΟΛΟ Φόρου εκροών	4.958,22	30.725,76	25.767,54

ΕΤΟΣ 2019

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΟΩΝ	0119-1219 Δήλωσης	0119-1219 ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΕΚΡΟΕΣ			
Αξία φορολογητέων εκροών -13%	34.399,88	72.881,00	38.481,12
Αξία φορολογητέων εκροών - 24%			
ΣΥΝΟΛΟ Αξίας φορολογητέων εκροών	34.399,88	72.881,00	38.481,12

Φόρος εκροών -13%	4.471,99	9.474,53	5.002,54
Φόρος εκροών - 24%			
ΣΥΝΟΛΟ Φόρου εκροών	4.471,99	9.474,53	5.002,54

Για το έτος **2020** οι φορολογητέες εκροές διατηρούνται από τον έλεγχο ως έχουν.

ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ & ΑΣΚΗΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΦΟΡΟΥ

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.1 του Ν.2859/2000:

«Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.»

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ.1 του Ν.2859/2000:

«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 Κ.Β.Σ.»

Από τα πρόσθετα στοιχεία που προσκόμισε η ελεγχόμενη επιχείρηση στη με αριθμό/27-09-2024 ενδικοφανή προσφυγή όσον αφορά το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών προκύπτουν κατά έτος τα εξής:

ΕΤΟΣ 2018:

- Δεν προσκομίστηκαν βιβλία, προσκομίστηκαν παραστατικά τα οποία παρατίθενται κάτωθι ανά τρίμηνο σε σχέση με τις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ ως εξής:

Α' ΤΡΙΜΗΝΟ 2018

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΙΣΡΟΩΝ	0218-0318 Δήλωσης	0218-0318 Ελέγχου
ΕΙΣΡΟΕΣ		
Αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας	55,00	30,00
Αγορές και εισαγωγές επενδυτικών αγαθών		
Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών	5.582,86	0,00
ΣΥΝΟΛΟ Αξίας φορολογητέων εισροών	5.637,86	30,00
ΦΟΡΟΣ αγορών και δαπανών στο εσωτερικό της Χώρας	13,20	7,20
ΦΟΡΟΣ αγορών και εισαγωγών επενδυτικών αγαθών		
ΦΟΡΟΣ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών	1.339,89	0,00
ΣΥΝΟΛΟ Φόρου εισροών	1.353,09	7,20

Παρατηρήσεις: Για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ύψους 5.582,86 ευρώ προσκομίστηκαν δικαιολογητικά, σύμφωνα όμως με την περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 32 του Ν.2859/2000 ως ίσχυε κατά τα ελεγχόμενα έτη 2018-2020 λόγω της μη προσκόμισης των βιβλίων δεν αναγνωρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης.

Β' ΤΡΙΜΗΝΟ 2018

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΙΣΡΟΩΝ	0418-0618 Δήλωσης	0218-0318 Ελέγχου
ΕΙΣΡΟΕΣ		
Αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας	3.075,87	3.075,87
Αγορές και εισαγωγές επενδυτικών αγαθών		
Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών	1.830,67	0,00

ΣΥΝΟΛΟ Αξίας φορολογητέων εισροών	4.906,54	3.075,87
ΦΟΡΟΣ αγορών και δαπανών στο εσωτερικό της Χώρας	621,31	621,31
ΦΟΡΟΣ αγορών και εισαγωγών επενδυτικών αγαθών		
ΦΟΡΟΣ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών	439,36	0,00
ΣΥΝΟΛΟ Φόρου εισροών	1.060,67	621,31

Παρατηρήσεις: Για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ύψους 1.830,67 ευρώ προσκομίστηκαν δικαιολογητικά, σύμφωνα όμως με την περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 32 του Ν.2859/2000 ως ίσχυε κατά τα ελεγχόμενα έτη 2018-2020 λόγω της μη προσκόμισης των βιβλίων δεν αναγνωρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης.

Γ' ΤΡΙΜΗΝΟ 2018

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΙΣΡΟΩΝ	0718-0918 Δήλωσης	0718-0918 Ελέγχου
ΕΙΣΡΟΕΣ		
Αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας	1.586,21	1.586,21
Αγορές και εισαγωγές επενδυτικών αγαθών		
Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών		
ΣΥΝΟΛΟ Αξίας φορολογητέων εισροών	1.586,21	1.586,21
ΦΟΡΟΣ αγορών και δαπανών στο εσωτερικό της Χώρας	311,15	311,15
ΦΟΡΟΣ αγορών και εισαγωγών επενδυτικών αγαθών		
ΦΟΡΟΣ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών		
ΣΥΝΟΛΟ Φόρου εισροών	311,15	311,15

Δ' ΤΡΙΜΗΝΟ 2018

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΙΣΡΟΩΝ	1018-1218 Δήλωσης	1018-1218 Ελέγχου
ΕΙΣΡΟΕΣ		

Αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας	47,34	47,34
Αγορές και εισαγωγές επενδυτικών αγαθών		
Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών		
ΣΥΝΟΛΟ Αξίας φορολογητέων εισροών	47,34	47,34
ΦΟΡΟΣ αγορών και δαπανών στο εσωτερικό της χώρας	11,36	11,36
ΦΟΡΟΣ αγορών και εισαγωγών επενδυτικών αγαθών		
ΦΟΡΟΣ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών		
ΣΥΝΟΛΟ Φόρου εισροών	11,36	11,36

Συνολικά για το έτος 2018 προκύπτουν τα εξής όσον αφορά το φόρο εισροών

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΙΣΡΟΩΝ	0218-1218 Δήλωσης	0218-1218 Ελέγχου
ΕΙΣΡΟΕΣ		
Αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας	4.704,42	4.769,42
Αγορές και εισαγωγές επενδυτικών αγαθών		
Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών	7.413,53	
ΣΥΝΟΛΟ Αξίας φορολογητέων εισροών	12.117,95	4.769,42
ΦΟΡΟΣ αγορών και δαπανών στο εσωτερικό της χώρας	957,02	951,02
ΦΟΡΟΣ αγορών και εισαγωγών επενδυτικών αγαθών		
ΦΟΡΟΣ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών	1.779,25	
ΣΥΝΟΛΟ Φόρου εισροών	2.736,27	951,02

Και η πράξη προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας για τη φορολογική περίοδο 2018 έχει ως εξής:

01/01/2018-31/12/2018

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ
Αξία φορολογητέων εκροών	31.867,13	236.352,00
Αξία φορολογητέων εισροών	12.117,95	4.769,42
Φόρος εκροών	4.958,22	30.725,76
Υπόλοιπο φόρου εισροών	4.958,22	3.172,97
Πιστωτικό υπόλοιπο		

Χρεωστικό υπόλοιπο		27.552,79
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.		13.776,40
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα		
Σύνολο φόρου για καταβολή		41.329,19
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	
	για επιστροφή	
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά		

ΕΤΟΣ 2019:

Προσκομίστηκαν βιβλία και από τα παραστατικά προσκομίστηκε ένα μέρος αυτών για τα οποία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν.2859/2000 ως ίσχυε κατά τα ελεγχόμενα έτη, αναγνωρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών ως εξής ανά τρίμηνο:

Α΄ ΤΡΙΜΗΝΟ 2019

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΙΣΡΟΩΝ	0119-0319 Δήλωσης	0119-0319 Ελέγχου
ΕΙΣΡΟΕΣ		
Αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας	320,44	320,44
Αγορές και εισαγωγές επενδυτικών αγαθών		
Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών		
ΣΥΝΟΛΟ Αξίας φορολογητέων εισροών	320,44	320,44
ΦΟΡΟΣ αγορών και δαπανών στο εσωτερικό της Χώρας	76,92	76,92
ΦΟΡΟΣ αγορών και εισαγωγών επενδυτικών αγαθών		
ΦΟΡΟΣ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών		
ΣΥΝΟΛΟ Φόρου εισροών	76,92	76,92

Β΄ ΤΡΙΜΗΝΟ 2019

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΙΣΡΟΩΝ	0419-0619 Δήλωσης	0419-0619 Ελέγχου
------------------------	------------------------------	------------------------------

ΕΙΣΠΡΟΕΣ		
Αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας	215,31	185,45
Αγορές και εισαγωγές επενδυτικών αγαθών		
Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών	1.715,00	1.715,00
ΣΥΝΟΛΟ Αξίας φορολογητέων εισροών	1.930,31	1.900,45
ΦΟΡΟΣ αγορών και δαπανών στο εσωτερικό της Χώρας	48,90	42,69
ΦΟΡΟΣ αγορών και εισαγωγών επενδυτικών αγαθών		
ΦΟΡΟΣ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών	411,60	411,60
ΣΥΝΟΛΟ Φόρου εισροών	460,50	454,29

Γ ΤΡΙΜΗΝΟ 2019

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΙΣΡΟΩΝ	0719-0919 Δήλωσης	0719-0919 Ελέγχου
ΕΙΣΠΡΟΕΣ		
Αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας	1.050,15	0,00
Αγορές και εισαγωγές επενδυτικών αγαθών		
Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών		
ΣΥΝΟΛΟ Αξίας φορολογητέων εισροών	1.050,15	0,00
ΦΟΡΟΣ αγορών και δαπανών στο εσωτερικό της χώρας	206,09	0,00
ΦΟΡΟΣ αγορών και εισαγωγών επενδυτικών αγαθών		
ΦΟΡΟΣ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών		
ΣΥΝΟΛΟ Φόρου εισροών	206,09	0,00

Δ' ΤΡΙΜΗΝΟ 2019

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΙΣΡΟΩΝ	1019-1219 Δήλωσης	1019-1219 Ελέγχου
ΕΙΣΠΡΟΕΣ		
Αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας	1.064,20	0,00

Αγορές και εισαγωγές επενδυτικών αγαθών		
Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών		
ΣΥΝΟΛΟ Αξίας φορολογητέων εισροών	1.064,20	0,00
ΦΟΡΟΣ αγορών και δαπανών στο εσωτερικό της Χώρας	173,22	0,00
ΦΟΡΟΣ αγορών και εισαγωγών επενδυτικών αγαθών		
ΦΟΡΟΣ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών		
ΣΥΝΟΛΟ Φόρου εισροών	173,22	0,00

Συνολικά για το έτος 2019 προκύπτουν τα εξής όσον αφορά το φόρο εισροών

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΙΣΡΟΩΝ	0119-1219 Δήλωσης	0119-1219 Ελέγχου
ΕΙΣΡΟΕΣ		
Αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας	2.650,10	505,89
Αγορές και εισαγωγές επενδυτικών αγαθών	1.715,00	1.715,00
Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών		
ΣΥΝΟΛΟ Αξίας φορολογητέων εισροών	4.365,10	2.220,89
ΦΟΡΟΣ αγορών και δαπανών στο εσωτερικό της χώρας	505,13	119,61
ΦΟΡΟΣ αγορών και εισαγωγών επενδυτικών αγαθών	411,60	411,60
ΦΟΡΟΣ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών		
ΣΥΝΟΛΟ Φόρου εισροών	916,73	531,21

Και η πράξη προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας για τη φορολογική περίοδο 2019 έχει ως εξής:

01/01/2019-01/01/2019

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ
Αξία φορολογητέων εκροών	34.399,88	72.881,00
Αξία φορολογητέων εισροών	4.365,10	2.220,89
Φόρος εκροών	4.471,99	9.474,53
Υπόλοιπο φόρου εισροών	4.471,99	4.097,55
Πιστωτικό υπόλοιπο		
Χρεωστικό υπόλοιπο		5.376,98

Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.		2.688,49
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα		
Σύνολο φόρου για καταβολή		8.065,47
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	
	για επιστροφή	
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά		

ΕΤΟΣ 2020:

Προσκομίστηκαν βιβλία όμως δεν προσκομίστηκαν παραστατικά, κατ' επέκταση δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις έκπτωσης του φόρου εισροών της περ. α' της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του Ν.2859/2000 και δεν αναγνωρίζονται από τον έλεγχο οι δηλωθείσες φορολογητέες εισροές και ο αναλογούν φόρος εισροών ως εξής:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΙΣΡΟΩΝ	0120-1220 Δήλωσης	0120-1220 Ελέγχου
ΕΙΣΡΟΕΣ		
Αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας	10.251,46	0,00
Αγορές και εισαγωγές επενδυτικών αγαθών		
Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών		
ΣΥΝΟΛΟ Αξίας φορολογητέων εισροών	10.251,46	0,00
ΦΟΡΟΣ αγορών και δαπανών στο εσωτερικό της Χώρας	1.946,35	0,00
ΦΟΡΟΣ αγορών και εισαγωγών επενδυτικών αγαθών		
ΦΟΡΟΣ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών		
ΣΥΝΟΛΟ Φόρου εισροών	1.946,35	0,00

Και η πράξη προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας για τη φορολογική περίοδο 2020 έχει ως εξής:

01/01/2020-31/12/2020

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ
Αξία φορολογητέων εκροών	14.221,99	14.221,99
Αξία φορολογητέων εισροών	10.251,46	
Φόρος εκροών	1.848,86	1.848,86
Υπόλοιπο φόρου εισροών	2.142,20	195,85
Πιστωτικό υπόλοιπο	293,34	
Χρεωστικό υπόλοιπο		1.653,01

Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.			826,51
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα			
Σύνολο φόρου για καταβολή			2.479,52
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	293,34	
	για επιστροφή		
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά			

Παρακαλούμε για τις δικές σας ενέργειες.».

Επειδή, η προσφεύγουσα στις **20.01.2025** ανήρτησε ηλεκτρονικά στην οικεία εφαρμογή υποβολής ενδικοφανών προσφυγών της Α.Α.Δ.Ε. πρόσθετα νέα στοιχεία (δεκαεννιά αρχεία), τα οποία δεν είχε προσκομίσει κατά τη διάρκεια του ελέγχου στη φορολογική αρχή. Η Υπηρεσία μας ανέπεμψε την υπόθεση στην Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, με την με αριθμό **../27.01.2025** πράξη αναπομπής, προκειμένου να ληφθούν υπόψη τα εν λόγω στοιχεία και να επαναπροσδιοριστούν τα αποτελέσματα της προσφεύγουσας. Περαιτέρω, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 5 του άρθρου 72 του ν. 5104/2024, παρατάθηκε η ημερομηνία λήξης εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής κατά τριάντα ημέρες με την αριθμό **.../27.01.2025** απόφαση της Υπηρεσίας μας.

Επειδή, ανταποκρινόμενη η Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου με το υπ' αριθμ. πρωτ. **...../03.02.2025** έγγραφό της επισημαίνει τα εξής:

«....Η ελεγχόμενη επιχείρηση προσκόμισε μεταφραζόμενα στα ελληνικά τα κατωτέρω τιμολόγια της εταιρείας:

α/α	Αρ. τιμολογίου	Περίοδος	Αξία πωλ. Δωματίων	Προμήθεια
1	/03-08-2019	01/08/2019-31/08/2019	11.363,90€	1.704,58€
2	/03-09-2019	01/09/2019-31/09/2019	10.260,90€	1.539,13€
3	/03-10-2019	01/10/2019-31/10/2019	8.290,10€	1.243,50€
4	/03-11-2019	01/11/2019-31/11/2019	3.473,56€	521,04€
5	/03-01-2020	01/12/2019-31/12/2019	424,00€	63,60€

Ένα αρχείο είναι αδύνατον να ανακτηθεί.

1- ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 (εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες):

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, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

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,

Υ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Τα με α/α 1,2,3,4 τιμολόγια είχαν αναρτηθεί και την 23/10/2024 δεν αναγνωρίστηκαν από τις δαπάνες της ελεγχόμενης, διότι δεν βρέθηκαν καταχωρημένα στα βιβλία της ελεγχόμενης και το λεκτικό τους δεν είναι μεταφρασμένο στα ελληνικά ή αγγλικά. Παρόλο που η ελεγχόμενη απέστειλε τα επίμαχα τιμολόγια μεταφρασμένα αυτά δεν αναγνωρίζονται από τις δαπάνες διότι δεν βρέθηκαν καταχωρημένα στα βιβλία.

Επίσης το με α/α 5 τιμολόγιο το οποίο αναρτήθηκε για πρώτη φορά την 20/01/2025 δεν αναγνωρίζεται από τις δαπάνες της ελεγχόμενης διότι δεν βρέθηκε καταχωρημένο στα βιβλία.

2- ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΦΟΡΟ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ.1 του Ν.2859/2000 (Άρθρο 37 του Ν. 5144/2024): «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 Κ.Β.Σ.**»

Η ελεγχόμενη απέστειλε τα επίμαχα τιμολόγια μεταφρασμένα, όμως δεν βρέθηκαν καταχωρημένα στα βιβλία και σύμφωνα με την περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 32 του Ν.2859/2000 ως ίσχυε κατά τα ελεγχόμενα έτη δεν αναγνωρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης.».

Επειδή, με την παρούσα απόφαση αποδεχόμαστε τα συμπεράσματα της με αριθμ. πρωτ./01.01.2025 έκθεσης συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων και του με αριθμ. πρωτ.

...../03.02.2025 εγγράφου κατόπιν αναπομπών της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου και κρίνουμε βάσιμες και αιτιολογημένες τις διαπιστώσεις ελέγχου.

Επειδή, από την κατάσταση με πρόσθετες πληροφορίες προτεραιοποίησης 2022 – ξενοδοχεία πλατφόρμες (.....) 2018-2020, η προσφεύγουσα εμφανίζεται ως ο διαχειριστής των καταλυμάτων «.....» και «.....» για τα έτη 2018 και 2019, ενώ για το έτος 2020 για τη «.....».

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι για το έτος 2018 υπεκμίσθωσε τα καταλύματα στην βουλγαρική εταιρία «.....» με VAT και προς επίρρωση του ισχυρισμού της συνυπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τρία μισθωτήρια συμβόλαια που συνέταξε τον μήνα Απρίλιο και τον μήνα Μάιο του έτους 2018 με την ανωτέρω εταιρία, σύμφωνα με τα οποία της υπεκμισθώνει τα καταλύματά της, ωστόσο αυτά δεν φέρουν θεώρηση, ούτε αναρτήθηκαν στη σχετική εφαρμογή καταχώρησης μισθωτηρίων της Α.Α.Δ.Ε. Συνεπώς δεν φέρουν βέβαιη ημερομηνία σύνταξης.

Επειδή, περαιτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου για την απόρριψη των δηλωθεισών δαπανών της, καθώς και περί αδήλων εσόδων της από πλατφόρμες για τα ελεγχόμενα έτη, **γίνεται εν μέρει δεκτός** σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, δια της παρούσας απόφασης τροποποιούνται:

Α) Η με αριθμό/27.08.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **01.01.2019-31.12.2019** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου ως εξής:

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΕΚΘΕΣΗΣ ΑΝΑΠΟΜΠΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Ακαθάριστα έσοδα	34.392,03€	72.881,00€	72.881,00€	72.881,00€
Μείον δαπάνες χρήσης	13.971,08€	13.971,08€	13.971,08€	13.971,08€
Πλέον δαπάνες μη εκπιπτόμενες		13.971,08€	13.465,19€	13.465,19€
Καθαρά κέρδη/ζημίες	20.420,95€	72.881,00€	72.375,11€	72.375,11€
Κύριος Φόρος	4.901,03€	17.491,44€	17.370,03€	17.370,03€
Τέλος επιτηδεύματος	1.100,00€	1.100,00€	1.100,00€	1.100,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022		6.295,21€	6.234,50€	6.234,50€
Σύνολο	6.001,03€	24.886,65€	24.704,53€	24.704,53€

Β) Η με αριθμό/27.08.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.02.2018-31.12.2018** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου ως εξής:

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (περιοδικών δηλώσεων)	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΕΚΘΕΣΗΣ ΑΝΑΠΟΜΠΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Αξία φορολογητέων εκροών	31.867,13€	236.352,00€	236.352,00€	236.352,00€
Αξία φορολογητέων εισροών	12.117,95€		4.769,42€	4.769,42€
Φόρος εκροών	4.958,22€	30.725,76€	30.725,76€	30.725,76€
Υπόλοιπο φόρου εισροών	4.958,22€	2.221,95€	3.172,97€	3.172,97€
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου				
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο		28.503,81€	27.552,79€	27.552,79€
Πρόστιμο αρ. 58Α του ΚΦΔ 50%		14.251,91€	13.776,40€	13.776,40€
Σύνολο φόρου, προστίμου & τόκων		42.755,72€	41.329,19€	41.329,19€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση				

Γ) Η με αριθμό/27.08.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2019-31.12.2019** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου ως εξής:

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (περιοδικών δηλώσεων)	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΕΚΘΕΣΗΣ ΑΝΑΠΟΜΠΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Αξία φορολογητέων εκροών	34.399,88€	72.881,00€	72.881,00€	72.881,00€
Αξία φορολογητέων εισροών	4.365,10€		2.220,89€	2.220,89€
Φόρος εκροών	4.471,99€	9.474,53€	9.474,53€	9.474,53€
Υπόλοιπο φόρου εισροών	4.471,99€	3.555,26€	4.097,55€	4.097,55€
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου				
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο		5.908,19€	5.376,98€	5.376,98€
Πρόστιμο αρ. 58Α του ΚΦΔ 50%		2.954,10€	2.688,49€	2.688,49€
Σύνολο φόρου,		8.862,29€	8.065,47€	8.065,47€

προστίμου & τόκων				
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση				

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο επιβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α. και ιδιαίτερα το πρόστιμο ανακρίβειας με τις επ' αυτού επιβαρύνσεις σε τόκους προσκρούουν ευθέως στην αρχή της αναλογικότητας.

Επειδή, με το άρθρο 58 του ν.4987/2022, οριζόταν ότι: «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

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

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

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

Επειδή, με το άρθρο 58Α του ν.4987/2022, οριζόταν ότι: «2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από τη μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.».

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή,

θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Επειδή, η τήρηση της αρχής της αναλογικότητας άπτεται κυρωτικών διατάξεων νόμου, οπότε και μόνον τίθεται ζήτημα ελέγχου των επιβαλλόμενων από την Διοίκηση περιορισμών στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων και όχι πράξεων προσδιορισμού του φόρου, όπως οι ένδικες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Με βάση τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας, αναφορικά με την επιβολή προστίμου του άρθρου 58 και 58Α του ν.4987/2022 επί της διαφοράς του κύριου φόρου, **αβάσιμα προβάλλεται**, καθώς η διοίκηση προέβη στην επιβολή αυτών εφαρμόζοντας τον ισχύοντα κανόνα δικαίου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της από ημερομηνία **27.09.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή της ομορρύθμου εταιρίας «.....» με **ΑΦΜ**, νομίμως εκπροσωπούμενης και συγκεκριμένα:

την τροποποίηση:

α) Της με αριθμό/27.08.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **01.01.2019-31.12.2019** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.

β) Της με αριθμό/27.08.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.02.2018-31.12.2018** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.

γ) Της με αριθμό/27.08.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2019-31.12.2019** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.

την επικύρωση:

α) Της με αριθμό/27.08.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **01.02.2018-31.12.2018** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.

β) Της με αριθμό/27.08.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **01.01.2020-31.12.2020** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.

γ) της με αριθμό/27.08.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2020-31.12.2020** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.

δ) Της με αριθμό/27.08.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2024 φορολογικού έτους **2023** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Α) Η με αριθμό/27.08.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **01.02.2018-31.12.2018** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.

	Ποσό
Διαφορά φόρου	68.542,08€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022	34.271,04€
Σύνολο προς καταβολή	102.813,12€

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/2024.

Β) Η με αριθμό/27.08.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **01.01.2019-31.12.2019** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.

	ΒΑΣΕΙ ΑΡΧΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Διαφορά Φόρου	12.590,41€	12.469,00€	121,41€
Πρόστιμο άρθρου 58 του	6.295,21€	6.234,50€	60,71€

ν.4987/2022			
Σύνολο προς καταβολή	18.885,62€	18.703,50€	182,12€

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/2024.

Γ) Η με αριθμό/27.08.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **01.01.2020-31.12.2020** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.

	Ποσό
Διαφορά φόρου	5.054,98€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022	2.527,49€
Σύνολο προς καταβολή	7.582,47€

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/2024.

Δ) Η με αριθμό/27.08.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.02.2018-31.12.2018** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.

	ΒΑΣΕΙ ΑΡΧΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Διαφορά κύριου φόρου	28.503,81€	27.552,79€	951,02€
Πρόστιμο άρθρου 58Α του ν.4987/2022	14.251,91€	13.776,40€	475,51€
Σύνολο προς καταβολή	42.755,72€	41.329,19€	1.426,53

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/2024.

Ε) Η με αριθμό/27.08.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2019-31.12.2019** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.

	ΒΑΣΕΙ ΑΡΧΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Διαφορά κύριου φόρου	5.908,19€	5.376,98€	531,21€
Πρόστιμο άρθρου 58Α του ν.4987/2022	2.954,10€	2.688,49€	265,61€
Σύνολο προς καταβολή	8.862,29€	8.065,47€	796,82€

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/2024.

ΣΤ) Η με αριθμό/27.08.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2020-31.12.2020** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.

	Ποσό
Διαφορά κύριου φόρου	1.653,01€
Πρόστιμο άρθρου 58Α του ν.4987/2022	826,51€
Σύνολο προς καταβολή	2.479,52€
Υπόλοιπο φόρου που δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση	293,34€

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/2024.

Ζ) Η με αριθμό/27.08.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους **2023** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.

	Ποσό
Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1δ' και 2γ' του ν.4987/2022	250,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

α/α ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.