



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 26-03-2025

Αριθμός απόφασης: 483

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέταση**

**Ταχ. Δ/νση: Τακαντζά 08-10**

**Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη**

**Τηλέφωνο : 2313-332241**

**E-Mail : ded.thess@aade.gr**

### **ΑΠΟΦΑΣΗ**

#### **Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1. Τις διατάξεις :**

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.**

**3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».**

**4. Την με ημερομηνία κατάθεσης .-11-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου .... ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.... του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....**

κατά: α) της υπ' αρ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, β) της υπ' αρ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, γ) της υπ' αρ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, δ) της υπ' αρ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, ε) της υπ' αρ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, στ) της υπ' αρ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, ζ) της υπ' αρ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020 και η) της υπ' αρ.... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2021 – 31/12/2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

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

Επί της από **..-11-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου .... ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.... η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-α) Με τη με αρ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... εξαλείφθηκαν οι δηλωθείσες ζημίες ύψους 28.948,48€, προσδιορίστηκαν φορολογητέα κέρδη ύψους 125.349,57€ και καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες εργαστηρίου αισθητικής προσώπου και σώματος κύριος φόρος ποσού 36.351,38€, πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 18.175,69€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 54.527,07€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών της, με την προσθήκη αποκρυσταλλώσεως ύλης, λόγω ανακριβούς έκδοσης ή μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων (ΑΠΥ), ποσού 141.090,73€.

-β) Με τη με αρ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... εξαλείφθηκαν οι δηλωθείσες ζημίες

ύψους 26.841,14€, προσδιορίστηκαν φορολογητέα κέρδη ύψους 139.870,25€ και καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα κύριος φόρος ποσού 33.568,86€ πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 16.784,43€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 50.353,29€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών της, με την προσθήκη αποκρυσταλλώσεως ύλης, λόγω ανακριβούς έκδοσης ή μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων (ΑΠΥ), ποσού 137.762,91€.

-γ) Με τη με αρ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, εξαλείφθηκαν οι δηλωθείσες ζημίες ύψους 38.234,19€, προσδιορίστηκαν φορολογητέα κέρδη ύψους 77.815,83€ και καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα κύριος φόρος ποσού 18.675,80€ πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 9.337,90€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 28.013,70€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών της, με την προσθήκη αποκρυσταλλώσεως ύλης, λόγω ανακριβούς έκδοσης ή μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων (ΑΠΥ), ποσού 89.208,88€.

-δ) Με τη με αρ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... εξαλείφθηκαν οι δηλωθείσες ζημίες μετά τη φορολογική αναμόρφωση ύψους 18.269,12€, προσδιορίστηκαν φορολογητέα κέρδη ύψους 50.192,49€ και καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία κύριος φόρος ποσού 11.042,35€ πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 5.521,18€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 16.563,53€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών της, με την προσθήκη αποκρυσταλλώσεως ύλης, λόγω ανακριβούς έκδοσης ή μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων (ΑΠΥ), ποσού 30.227,42€.

-ε) Με τη με αρ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση σε επόμενη φορολογική περίοδο κατά 20.259,17€ και καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα, κύριος φόρος ποσού 36.767,15€ πρόστιμο άρθρου 58Α Ν.4987/2022 ποσού 3.422,91€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 40.190,06€, λόγω α) μη αναγνώρισης πιστωτικού υπολοίπου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 23.116,46€, β) προσθήκης αφαιρούμενων ποσών από το σύνολο του φόρου εισροών ύψους 109,93€ και γ) διαπίστωσης αποκρυσταλλώσεων φορολογητέων εκροών ποσού 141.090,73€ πλέον ΦΠΑ 33.861,77€, λόγω ανακριβούς έκδοσης ή μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων (ΑΠΥ).

-στ) Με τη με αρ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση σε επόμενη φορολογική περίοδο ποσού 7.915,93€ και καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα, κύριος φόρος ποσού 45.832,88€, λόγω α) μη αναγνώρισης πιστωτικού υπολοίπου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 20.321,01€, β) προσθήκης αφαιρούμενων ποσών από το σύνολο του φόρου εισροών ύψους 364,72€ και γ) διαπίστωσης αποκρυσταλλώσεων φορολογητέων εκροών ποσού 137.762,91€ πλέον ΦΠΑ 33.063,08€, λόγω ανακριβούς έκδοσης ή μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων (ΑΠΥ).

-ζ) Με τη με αρ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020 εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση σε επόμενη φορολογική περίοδο ποσού 918,20€ και καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα κύριος φόρος ποσού 28.547,77€, λόγω α) μη αναγνώρισης πιστωτικού υπολοίπου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 7.915,93€, β) προσθήκης αφαιρούμενων ποσών από το σύνολο του φόρου εισροών ύψους 139,91€ και γ) διαπίστωσης αποκρυσταλλώσεων φορολογητέων εκροών ποσού 89.208,88€ πλέον ΦΠΑ 21.410,13€, λόγω ανακριβούς έκδοσης ή μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων (ΑΠΥ).

-η) Με τη με αρ.... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2021 – 31/12/2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα κύριος φόρος ποσού 8.172,78€, λόγω α) μη αναγνώρισης του πιστωτικού υπολοίπου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 918,20€ και β) διαπίστωσης αποκρυσταλλώσεων φορολογητέων εκροών ποσού 30.227,42€ πλέον ΦΠΑ 7.254,58€, λόγω ανακριβούς έκδοσης ή μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων (ΑΠΥ).

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 25.10.2024 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και ΦΠΑ (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ...., που συντάχθηκαν σε εκτέλεση της με αρ. .... εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

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

1. Μη συμμόρφωση της φορολογικής αρχής στην απόφαση της ΔΕΔ με αρ. .. ακύρωσης των οριστικών πράξεων φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, λόγω ανεπαρκούς αιτιολογίας.

2. Μη εκπλήρωση του βάρους της απόδειξης της φορολογικής αρχής ως προς την τέλεση των αποδιδόμενων παραβάσεων.
3. Μη προσδιορισμός από την φορολογική αρχή του χρόνου παροχής έκαστης υπηρεσίας, με αποτέλεσμα να μην θεμελιώνεται νομίμως η φορολογική υποχρέωση.

**Επειδή**, με την παρ. 1 του άρθρου 27 του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: 1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα».

**Επειδή**, στο άρθρο 76 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** σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΣΤΕ 884/2016), το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη.

Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από

τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούτως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στον συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις)-πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

**Επειδή**, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). Η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000), β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου. Συγκεκριμένα, το διοικητικό όργανο εντοπίζει,

ερμηνεύει και εφαρμόζει τον κρίσιμο κανόνα δικαίου (νομικό σκέλος της πράξης, ορθή ερμηνεία του περιεχομένου του κανόνα δικαίου, ΣΤΕ 546/2008), υπαγάγει δηλαδή τα πραγματικά περιστατικά στον κανόνα δικαίου (Ευγενία Πρεβεδούρου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο, Εμβάθυνση Δημοσίου Δικαίου, Διάγραμμα). Η υποχρέωση αιτιολογίας αφορά τις πράξεις όλων των λειτουργιών της ενιαίας εξουσίας του Κράτους και επιβεβαιώνει την αρχή της φανεράς δράσης των οργάνων του, διότι μόνο με την αιτιολογία η δημόσια διοίκηση εξαναγκάζεται να αποδείξει ότι είναι αμερόληπτη και χρηστή, δηλαδή ότι τηρεί την αρχή της νομιμότητας. Η ελαττωματική αιτιολογία (ελλείπουσα, ανεπαρκής, πλημμελής ή εσφαλμένη) καθιστά τη διοικητική πράξη άκυρη, όπως και η αόριστη αιτιολογία (ΣΤΕ 277/1996) (Αναστάσιος Τάχος, Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2003, σελ.609-612).

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

**Επειδή**, με το άρθρο 171 του Ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.) ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

**Επειδή** στο άρθρο 77 του Ν.5104/2022 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

**Επειδή**, με την Α.1413/2019 (ΦΕΚ Β' 4061/07.11.2019) Απόφαση του Διοικητή ΑΑΔΕ καθορίστηκε η διαδικασία διενέργειας κατά προτεραιότητα μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. από το γραφείο σε περιπτώσεις που διαπιστώνονται παραβάσεις μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/ λογιστικού αρχείου (παραστατικού). Μεταξύ άλλων, στην παράγραφο 6 ορίζεται ότι ο διενεργούμενος έλεγχος δεν αναζητά και δεν επεκτείνεται στο σύνολο των στοιχείων και πληροφοριών που τυχόν διαθέτει η Φορολογική

Διοίκηση, προκειμένου να ολοκληρώνεται σε σύντομο χρονικό διάστημα και σε κάθε περίπτωση εντός δέκα πέντε (15) ημερών από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογουμένου ή σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 28 του ΚΦΔ.

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

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

**Επειδή, με το άρθρο 47 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ', του Μέρους Δεύτερου(«Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο...».**

**Επειδή, με το άρθρο 21 του ίδιου νόμου (ΚΦΕ) ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις... 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία...».**

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

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



**Επειδή, εν προκειμένω η προσφεύγουσα με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες εργαστηρίου αισθητικής προσώπου και σώματος τηρούσε απλογραφικά βιβλία, για τα φορολογικά έτη 2018, 2019, 2020 και 2021.**

Αίτια ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμό ...07.2024 απόφαση της υπηρεσίας μας επί της με αρ. πρωτ. .. ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας με την οποία ακυρώθηκαν οι υπ' αριθ. .... οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2018, 2019, 2020 και 2021 αντίστοιχα, και .... οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 01/01/2018 - 31/12/2018, 01/01/2019 - 31/12/2019, 01/01/2020 - 31/12/2020 και 01/01/2021 - 31/12/2021 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., λόγω τυπικής πλημμέλειας, ήτοι λόγω έλλειψης αιτιολογίας των ως άνω προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

Σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης, στις από 27/02/2024 συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ, της Δ.Ο.Υ. .... δεν αναγράφονταν οι διαπιστώσεις και το πόρισμα της από 04/10/2023 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ...., στις οποίες ερείδονταν τόσο οι ανωτέρω εκθέσεις όσο και οι οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ.

Κατόπιν των ανωτέρω η ΔΟ.Υ. .... συμμορφούμενη με το σκεπτικό της απόφασης της Υπηρεσίας μας προέβη στην έκδοση της με αρ. .. εντολής ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013 περί φορολογίας εισοδήματος και του ν.2859/2000 περί ΦΠΑ φορολογικών ετών 2018,2019,2020 και 2021.

Εν συνεχεία, συντάχθηκαν οι από 25.10.2024 εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ...., στις οποίες παρατίθενται οι διαπιστώσεις του διενεργηθέντος στην προσφεύγουσα ελέγχου από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. .. ..., σε εκτέλεση των υπ' αριθ.. εντολών του Προϊσταμένου της, που καταγράφηκαν στην από 04/10/2023 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) της εν λόγω υπηρεσίας, το πόρισμα της οποίας υιοθετήθηκε πλήρως από τη Δ.Ο.Υ. ....

Σύμφωνα με την από 04/10/2023 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014), της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. .. ..., η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε ή εξέδωσε ανακριβή φορολογικά στοιχεία για υπηρεσίες αποτρίχωσης με τη χρήση laser και αισθητικής προσώπου ή σώματος, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8 - 13 ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και συγκεκριμένα:

1. α) εξέδωσε 2.560 ανακριβή φορολογικά στοιχεία - αποδείξεων παροχής υπηρεσιών και

- β) δεν εξέδωσε 1.350 φορολογικά στοιχεία – αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, συνολικής αποκρυσταλλώσεως αξίας 174.952,50€ (καθαρής αξίας 141.090,73€ πλέον ΦΠΑ 24% 33.861,77€, για το φορολογικό έτος 2018,
2. α) εξέδωσε 4.715 ανακριβή φορολογικά στοιχεία – αποδείξεων παροχής υπηρεσιών και β) δεν εξέδωσε 295 φορολογικά στοιχεία – αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, συνολικής αποκρυσταλλώσεως αξίας 170.826,00€ (καθαρής αξίας 137.762,90€ πλέον ΦΠΑ 24% 33.063,10€, για το φορολογικό έτος 2019,
3. α) εξέδωσε 2.985 ανακριβή φορολογικά στοιχεία – αποδείξεων παροχής υπηρεσιών και β) δεν εξέδωσε 105 φορολογικά στοιχεία – αποδείξεων παροχής υπηρεσιών συνολικής αποκρυσταλλώσεως αξίας 110.619,00€ (καθαρής αξίας 89.208,87€ πλέον ΦΠΑ 24% 21.410,13€, για το φορολογικό έτος 2020, και
4. α) εξέδωσε 385, ανακριβή φορολογικά στοιχεία – αποδείξεων παροχής υπηρεσιών συνολικής αποκρυσταλλώσεως αξίας 37.482,00€ (καθαρής αξίας 30.227,42€ πλέον ΦΠΑ 24% 7.254,58€, για το φορολογικό έτος 2021.

Από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. . .... κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα το με αρ. πρωτ. ... σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου άρθρου 28 του ν.4987/2022 στο οποίο η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε υποβάλλοντας το με αρ. πρωτ. ....2023 υπόμνημα έγγραφων απόψεων ως προς τις διαπιστώσεις του ελέγχου οι οποίες λήφθηκαν υπόψη από την φορολογική αρχή.

Βάσει του πορίσματος της από 04/10/2023 έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. .. .... εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014), εκδόθηκε η υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

Κατά της ανωτέρω πράξης επιβολής προστίμου ασκήθηκε από τη προσφεύγουσα η με αρ.πρωτ. ....11.2023 ενδικοφανής προσφυγή και εκδόθηκε η με αρ. ...-2024 απορριπτική απόφαση της υπηρεσίας μας.

Ακολούθως η Δ.Ο.Υ. ...., δυνάμει της με αρ. ...2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της, αφού έλαβε υπόψη τα ως άνω αποκρυσταλλώμενα έσοδα, λόγω ανακριβούς έκδοσης ή μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων (ΑΠΥ) προσδιόρισε (λογιστικά) τα φορολογητέα κέρδη των υπό κρίση ετών 2018,2019,2020 και 2021, ως κάτωθι:

**Φορολογικό έτος 2018**

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά δήλωσης/ελέγχου
Έσοδα από παροχή υπηρεσιών	47.097,64	188.188,37	141.090,73

δαπάνες	62.838,80	62.838,80	0,00
Φορολογητέα κέρδη/ζημία	-15.741,16	125.349,57	141.090,73

#### Φορολογικό έτος 2019

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά δήλωσης/ελέγχου
Έσοδα από παροχή υπηρεσιών	64.366,92	202.120,00	137.762,91
δαπάνες	62.259,58	62.259,58	0,00
Φορολογητέα κέρδη	2.107,34	139.870,25	137.762,91

#### Φορολογικό έτος 2020

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά δήλωσης/ελέγχου
Έσοδα από παροχή υπηρεσιών	37.688,06	126.896,94	89.208,88
δαπάνες	49.081,11	49.081,11	0,00
Φορολογητέα κέρδη/ζημία	-11.393,05	77.815,83	89.208,88

#### Φορολογικό έτος 2021

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά δήλωσης/ελέγχου
Έσοδα από παροχή υπηρεσιών	63.273,43	93.500,85	30.277,42
δαπάνες	43.308,36	43.308,36	0,00
Φορολογητέα κέρδη	19.965,07	50.192,49	30.277,42

Συνακόλουθα, με βάση τα παραπάνω επαναπροσδιορίστηκαν από την φορολογική αρχή και οι φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας, με την προσθήκη των αποκρυσθισμών φορολογητέων εκροών ως κάτωθι:

#### φορολογική περίοδος 01/01/2018 - 31/12/2018

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά δήλωσης/ελέγχου
Φορολογητέες εκροές	47.097,64	188.188,37	141.090,73

#### φορολογική περίοδος 01/01/2019 - 31/12/2019

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά δήλωσης/ελέγχου

Φορολογητέες εκροές	64.366,92	202.120,00	137.762,91
---------------------	-----------	------------	------------

**φορολογική περίοδος 01/01/2020 – 31/12/2020**

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά δήλωσης/ελέγχου
Φορολογητέες εκροές	37.688,06	126.896,94	89.208,88

**φορολογική περίοδος 01/01/2021 – 31/12/2021**

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά δήλωσης/ελέγχου
Φορολογητέες εκροές	63.273,43	93.500,85	30.277,42

Από την Δ.Ο.Υ. .... κοινοποιήθηκε την 01.10.2024 ημέρα Τρίτη και ώρα 11.30' π.μ. στην προσφεύγουσα το με αρ. πρωτ. ...2024 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου άρθρου 33 του ν.5104/2024 με τους συνημμένους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ (σχετική η από 01.10.2024 έκθεση επίδοσης), προκειμένου η προσφεύγουσα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της μέσα σε είκοσι ημέρες, ωστόσο η εν λόγω προθεσμία παρήλθε άπρακτη.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 25.10.2024 εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. .... και επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Περαιτέρω, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα προβάλλει ισχυρισμούς που αφορούν τις παραβάσεις του ΚΦΔ (όπως αναλυτικά παρατίθενται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ) οι οποίοι εξετάστηκαν με την με αρ.πρωτ....2023 ενδικοφανή προσφυγή της και εκδόθηκε η με αρ. ...-2024 απορριπτική απόφαση της υπηρεσίας μας.

Κατόπιν τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί μη συμμόρφωσης της φορολογικής αρχής με το σκεπτικό της με αρ. ...2024 απόφασης της Δ.Ε.Δ. απορρίπτεται ως αβάσιμος ενώ οι ισχυρισμοί περί έλλειψης νόμιμης αιτιολογίας, μη εκπλήρωσης του βάρους απόδειξης από την φορολογική αρχή και μη προσδιορισμού του χρόνου παροχής έκαστης υπηρεσίας απορρίπτονται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

**Αποφασίζουμε**

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **..11-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου.... ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:**

α) Η υπ' αρ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

	Ποσά σε €
Υπόλοιπο φόρου	36.351,38
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του Ν. 4987/2022	18.175,69
Σύνολο φόρων για καταβολή	54.527,07

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/19.04.2024.

β) Η υπ' αρ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

	Ποσά σε €
Υπόλοιπο φόρου	33.568,86
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του Ν. 4987/2022	16.784,43
Σύνολο φόρων για καταβολή	50.353,29

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/19.04.2024.

γ) Η υπ' αρ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

	Ποσά σε €
Υπόλοιπο φόρου	18.675,80
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του Ν. 4987/2022	9.337,90
Σύνολο φόρων για καταβολή	28.013,70

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/19.04.2024.

δ) Η υπ' αρ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

	Ποσά σε €
Υπόλοιπο φόρου	11.042,35
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του Ν. 4987/2022	5.521,18
Σύνολο φόρων για καταβολή	16.563,53

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/19.04.2024.

ε) Η υπ' αρ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

	Ποσά σε €
Υπόλοιπο φόρου	36.767,15
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α του Ν. 4987/2022	3.422,91
Σύνολο φόρων για καταβολή	40.190,06
Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	61,84

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/19.04.2024.

στ) Η υπ' αρ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

	Ποσά σε €
Υπόλοιπο φόρου	45.832,88
Σύνολο φόρου για καταβολή	45.832,88
Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	0,00

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/19.04.2024.

ζ) Η υπ' αρ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2020 - 31/12/2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

	Ποσά σε €
Υπόλοιπο φόρου	28.547,77
Σύνολο φόρου για καταβολή	28.547,77
Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	0,00

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/19.04.2024.

η) της υπ' αρ.... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2021 - 31/12/2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

	Ποσά σε €
Υπόλοιπο φόρου	8.172,78
Σύνολο φόρου για καταβολή	8.172,78

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/19.04.2024.

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

Ακριβές αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Αυτοτελείου

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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.