



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 01-04-2025

Αριθμός απόφασης: 541

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

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης

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 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία» με ΑΦΜ: ..., 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 **03-12-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ: ...η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-α) Με τη με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες εργαστηρίου αισθητικής προσώπου και σώματος κύριος φόρος ποσού 10.610,30€, πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 5.305,15€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 15.915,45€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών της, με την προσθήκη αποκρυσθαίνουσας ύλης ποσού 38.858,87€, λόγω ανακριβούς έκδοσης ή μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων (ΑΠΥ).

-β) Με τη με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα κύριος φόρος ποσού 18.266,48€ πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 9.133,24€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 27.399,72€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των

φορολογητέων κερδών της, με την προσθήκη αποκρυσβείσας ύλης ποσού 73.838,71€, λόγω ανακριβούς έκδοσης ή μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων (ΑΠΥ).

-γ) Με τη με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα κύριος φόρος ποσού 15.428,50€ πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 7.714,25€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 23.142,75€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών της, με την προσθήκη αποκρυσβείσας ύλης ποσού 64.701,62€, λόγω ανακριβούς έκδοσης ή μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων (ΑΠΥ).

-δ) Με τη με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία κύριος φόρος ποσού 10.945,97€ πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 5.472,99€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 16.418,96€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών της, με την προσθήκη αποκρυσβείσας ύλης ποσού 51.004,03€, λόγω ανακριβούς έκδοσης ή μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων (ΑΠΥ).

-ε) Με τη με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση από το φόρο εκρών επόμενης φορολογικής περιόδου σε 2.811,55€ από 12.137,68€ βάσει δηλώσεων κατόπιν διαπίστωσης αποκρυσβεισών φορολογητέων εκρών ποσού 38.858,86€ πλέον ΦΠΑ 9.326,13€, 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 από το φόρο εκρών της επόμενης φορολογικής περιόδου ποσού 2.263,34€ και καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 24.784,08€, κατόπιν α) μη αναγνώρισης του πιστωτικού υπολοίπου φόρου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 9.326,13€, και β) διαπίστωσης αποκρυσβεισών φορολογητέων εκρών ποσού 73.838,72€ πλέον ΦΠΑ 17.721,29€, 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 προς έκπτωση από το φόρο εκρών της επόμενης φορολογικής περιόδου ποσού 226,28€ και καταλογίσθηκε στην

προσφεύγουσα φόρος ποσού 17.565,45€, κατόπιν α) μη αναγνώρισης του πιστωτικού υπολοίπου φόρου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 2.263,34€ και β) διαπίστωσης αποκρυβεισών φορολογητέων εκροών ποσού 64.701,62€ πλέον ΦΠΑ 15.528,39€, 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 φόρος ποσού 12.467,25€, κατόπιν α) μη αναγνώρισης του πιστωτικού υπολοίπου φόρου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 226,28€ και β) διαπίστωσης αποκρυβεισών φορολογητέων εκροών ποσού 51.004,04€ πλέον ΦΠΑ 12.240,97€, λόγω ανακριβούς έκδοσης ή μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων (ΑΠΥ).

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 01.11.2024 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και ΦΠΑ (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ..., που συντάχθηκαν σε εκτέλεση της με αρ. /03.10.2024 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. Άκυρες και αβάσιμες οι προσβαλλόμενες πράξεις. Αόριστη και αναπόδεικτη έκθεση ελέγχου. Έλλειψη νόμιμης και επαρκούς αιτιολογίας. Μη εκπλήρωση του βάρους της απόδειξης της φορολογικής αρχής και μη απόδειξη της πραγματικής βάσης των φερόμενων παραβάσεων.
2. Αβάσιμος και μη σύννομος ο καταλογισμός ΦΠΑ δυνάμει του προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων στο φόρο εισοδήματος με βάση την έμμεση τεχνική που εφαρμόστηκε. -Παραβίαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας του ΦΠΑ.

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 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, στο άρθρο 33 παρ. 2 του ν.5104/2024 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 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 ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

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

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 ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στον συμπεράσμα 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, 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, σύμφωνα με τη νομολογία (ΣτΕ 3338/2011), 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, 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.

Σύμφωνα με τις από 01.11.2024 εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ..., ερειδόμενες στην από 25.07.2024 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) – Κ.Φ.Δ. (ν.5104/2024) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., το πόρισμα της οποίας υιοθέτησε η ως άνω Δ.Ο.Υ., η προσφεύγουσα κατά τα υπό κρίση έτη 2018-2021 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) δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδου (ΑΠΥ) σε τετρακόσιες είκοσι μία (421) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 18.572,58€ και ΦΠΑ ποσού 4.457,42€, β) εξέδωσε ανακριβή φορολογικά στοιχεία εσόδου (ΑΠΥ) σε πεντακόσιες είκοσι τρεις (523) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας ανακρίβειας 20.286,29€ και ΦΠΑ ποσού 4.868,71€ για το φορολογικό έτος 2018,

2) α) δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδου (ΑΠΥ) σε χίλιες είκοσι έξι (1026) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 40.596,77€ και ΦΠΑ ποσού 9.743,22€, β) εξέδωσε ανακριβή φορολογικά στοιχεία εσόδου (ΑΠΥ) σε επτακόσιες σαράντα πέντε (745) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας ανακρίβειας 33.241,94€ και ΦΠΑ ποσού 7.978,07€ για το φορολογικό έτος 2019.

3) α) δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδου (ΑΠΥ) σε πεντακόσιες πενήντα τρεις (553) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 21.705,65€ και ΦΠΑ ποσού 5.209,36€, β) εξέδωσε ανακριβή φορολογικά στοιχεία εσόδου (ΑΠΥ) σε εννιακόσιες εβδομήντα οκτώ (978)

περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας ανακρίβειας 42.887,10€ και ΦΠΑ ποσού 10.292,90€ για το φορολογικό έτος 2020.

4) α) δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδου (ΑΠΥ) σε τριάντα εννέα (39) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 2.016,13€ και ΦΠΑ ποσού 483,87€, β) εξέδωσε ανακριβή φορολογικά στοιχεία εσόδου (ΑΠΥ) σε εκατόν ογδόντα έξι (186) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας ανακρίβειας 8.645,16€ και ΦΠΑ ποσού 2.074,84€ για τη φορολογική περίοδο 01.01.2021-05.02.2021.

5) α) δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδου (ΑΠΥ) σε εκατόν ενενήντα μία (191) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 8.346,77€ και ΦΠΑ ποσού 2.003,22€, β) εξέδωσε ανακριβή φορολογικά στοιχεία εσόδου (ΑΠΥ) σε εξακόσιες τριάντα μία (631) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 31.306,45€ και ΦΠΑ ποσού 7.513,55€ για τη φορολογική περίοδο 06.02.2021-31.12.2021.

Βάσει του πορίσματος της από 25/07/2024 έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε..... ... εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014), από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ... εκδόθηκε η υπ' αριθ./08.08.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ,

Κατά της ανωτέρω πράξης επιβολής προστίμου ασκήθηκε από τη προσφεύγουσα η με αρ.πρωτ. ενδικοφανής προσφυγή επί της οποίας και εκδόθηκε η με αρ./21.01.2025 απορριπτική απόφαση του Προϊσταμένου της υπηρεσίας μας.

Επειδή, ακολούθως η Δ.Ο.Υ. ... δυνάμει της με αρ. .../03.10.2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της αφού έλαβε υπόψη τα ως άνω αποκρυβέντα έσοδα, λόγω ανακριβούς έκδοσης ή μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων (ΑΠΥ) προσδιόρισε (λογιστικά) τα αποτελέσματα των υπό κρίση ετών 2018,2019,2020 και 2021, ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος 2018

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Ακαθάριστα Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα	53,771,07€	92.629,94€	38.858,87 €
Δαπάνες Χρήσης	49.855,28€	49.855,28€	
Κέρδη - (Ζημίες) Χρήσης	3.915,79€	42.774,66€	38.858,87 €
Ζημίες παρελθόντων ετών	6.187,42€	6.187,42€	
Φορολογητέα Κέρδη/(Ζημίες)	(2.271,63€)	36.587,24€	38.858,87 €

Φορολογικό έτος 2019

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Ακαθάριστα Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα	77.449,97€	151.288,68€	73.838,71€

Δαπάνες Χρήσης	75.035,09€	75.035,09€	
Κέρδη Χρήσης (Ζημιές)	2.414,88€	76.253,59€	73.838,71€
Ζημιές παρελθόντων ετών	(2.271,63€)	0,00	2.271,63€
Φορολογητέα Κέρδη/(Ζημιές)	143,25€	76.253,59€	76.110,34€

Φορολογικό έτος 2020

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Ακαθάριστα Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα	44.272,03€	108.973,65€	64.701,62€
Δαπάνες Χρήσης	44.688,25€	44.688,25€	
Κέρδη Χρήσης (Ζημιές)	(416,22€)	64.285,40€	64.701,62€
Φορολογητέα Κέρδη/(Ζημιές)	(416,22€)	64.285,40€	64.701,62€

Φορολογικό έτος 2021

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΦΟΡ. ΕΤΟΥΣ 2021(€)	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Ακαθάριστα Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα	57.337,72	108.341,75€	51.004,03€
Δαπάνες Χρήσης	58.587,34€	58.587,34€	
Κέρδη Χρήσης (Ζημιές)	(1.249,62€)	49.754,41€	51.004,03€
Ζημιές παρελθόντων ετών	(416,22€)	0,00	(416,22€)
Φορολογητέα Κέρδη/(Ζημιές)	(1.665,84€)	49.754,41€	51.420,25€

Συνακόλουθα η φορολογική αρχή επαναπροσδιόρισε και τις δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας, με την προσθήκη σε αυτές αποκρυβεισών φορολογητέων εκροών υπαγόμενων σε συντελεστή ΦΠΑ 24%, ως κάτωθι:

φορολογική περίοδος 01/01/2018 – 31/12/2018

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά δήλωσης/ελέγχου
Φορολογητέες εκροές	55.051,78	93.910,64	38.858,86
Φόρος εκροών	13.212,43	22.538,56	9.326,13

φορολογική περίοδος 01/01/2019 – 31/12/2019

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά δήλωσης/ελέγχου
Φορολογητέες εκροές	77.449,97	151.288,69	73.838,72
Φόρος εκροών	18.588,00	36.309,29	17.721,29

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

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
--	---------------	---------------	---------

			δήλωσης/ελέγχου
Φορολογητέες εκροές	44.639,00	109.340,62	64.701,62
Φόρος εκροών	10.713,37	26.241,76	15.528,39

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

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά δήλωσης/ελέγχου
Φορολογητέες εκροές	53.882,83	104.886,87	51.004,04
Φόρος εκροών	12.931,89	25.172,86	12.240,97

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, η προσφεύγουσα προβάλλει τον ισχυρισμό ότι, ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές της, λαμβάνοντας ως βάση υπολογισμού, τα μη αξιόπιστα ακαθάριστα έσοδα του ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος.

Ωστόσο, από τη Δ.Ο.Υ. συντάχθηκε αυτοτελής έκθεση ΦΠΑ, η οποία περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου που διενεργήθηκε και τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, περαιτέρω, το γεγονός ότι η προσφεύγουσα υποκείμενη στον φόρο παρέβη την υποχρέωση τιμολόγησης δεν μπορεί να εμποδίσει την εφαρμογή της βασικής αρχής της οδηγίας 2006/112/ΕΚ [οδηγία σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας], η οποία έγκειται στο ότι το σύστημα του ΦΠΑ αποσκοπεί στην επιβάρυνση του τελικού καταναλωτή.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι κατά τα φορολογικά έτη 2018, 2019, 2020 και 2021 προσδιόρισε τα συνολικά εισπραχθέντα ποσά αξίας 283.220,02€ από τους πελάτες της προσφεύγουσας για τις υπηρεσίες που παρείχε και δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία ή εξέδωσε ανακριβή, περιλαμβάνουν ήδη τον ΦΠΑ (ήτοι, φορολογητέες εκροές **228.403,24€ υπαγόμενες σε συντελεστή ΦΠΑ 24%, 54.816,78€**) που βάρυνε τις εν λόγω πράξεις σύμφωνα με την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, τον τελικό καταναλωτή (τους πελάτες της προσφεύγουσας).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 01.11.2024 εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ... και επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες. Η δε προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν συνυποβάλλει στοιχεία που θα μπορούσαν να ανατρέψουν τα πορίσματα του ελέγχου.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αμφισβήτησης των διαπιστωθεισών παραβάσεων μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, που προβλήθηκε και με την υπ'αρ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή της, επί της οποίας εκδόθηκε η με αρ./21.01.2025 απορριπτική απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται. Ο δε ισχυρισμός της περί μη σύννομου καταλογισμού ΦΠΑ και παραβίασης της αρχής της ουδετερότητας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **03-12-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου..... ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία
«.....» με ΑΦΜ:

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 €
Κύριος φόρος	10.610,30
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58	5.305,15
Σύνολο φόρων για καταβολή	15.915,45

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 €
--	-----------

Κύριος φόρος	18.266,48
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58	9.133,24
Σύνολο φόρων για καταβολή	27.399,72

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 €
Κύριος φόρος	15.428,50
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58	7.714,25
Σύνολο φόρων για καταβολή	23.142,75

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 €
Κύριος φόρος	10.945,97
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58	5.472,99
Σύνολο φόρων για καταβολή	16.418,96

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 προς έκπτωση	2.811,55
Μη αναγνωρισθέν υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	9.326,13

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 €
Κύριος φόρος	24.784,08
Μη αναγνωρισθέν υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	2.263,34

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 €
Κύριος φόρος	17.565,45
Μη αναγνωρισθέν υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	226,28

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 €
Κύριος φόρος	12.467,25

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 Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

**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.