



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Αθήνα, 11 / 04 / 2025



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης: 994

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
- β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ) Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με έδρα, κατά:

- της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018,
- της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019,
- της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, Φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018,
- της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, Φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019,
- της με αριθμόΠράξης Επιβολής Προστίμου Άρθ. 54 του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2018,
- της με αριθμόΠράξης Επιβολής Προστίμου Άρθ. 54 του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2023,
- της με αριθμόΠράξης Επιβολής Προστίμου Άρθ. 54 του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2024,
- της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού (Ως άρθ. 85 του ΚΦΔ) παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

Ιστορικό

Με την υπ' αριθ.εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία έλεγχος φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής

τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, η οποία εδράζεται στη, έχει κύρια δραστηριότητα τις και τηρεί διπλογραφικό σύστημα σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

Στην προσφεύγουσα κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά η με αριθ. πρωτ.γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, με συνημμένη την σχετική εντολή ελέγχου καθώς και το με αριθ. πρωτ.σχετικό αίτημα παροχής πληροφοριών για προσκόμιση λογιστικών αρχείων. Καθώς η προσφεύγουσα δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου όλα τα ζητηθέντα λογιστικά αρχεία η φορολογική αρχή απέστειλε εκ νέου το με αριθ. πρωτ. αίτημα παροχής πληροφοριών προκειμένου να τεθούν υπόψη του ελέγχου τα λοιπά λογιστικά αρχεία. Εν συνεχεία εστάλη το με αριθ. πρωτ.σχετικό αίτημα για προσκόμιση των ηλεκτρονικών αρχείων των φορολογικών μηχανισμών καθώς και το με αριθ. πρωτ.αίτημα για προσκόμιση των φακέλων τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών της επιχείρησης.

Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε μερικώς στα ως άνω αιτήματα όπως αναφέρεται στην απόσχετική έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 17 -20).

Κατά τον υπό κρίση έλεγχο διαπιστώθηκε τελικά ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν διαφύλαξε και δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα ηλεκτρονικά αρχεία των Φ.Η.Μ. που ήταν εν λειτουργία κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις 2018 – 2019. Επίσης ο έλεγχος διαπίστωσε την ύπαρξη παραβάσεων από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής περί μη έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης, ως αναφέρεται στην οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 19 – 21).

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθ. 28 του Ν.4172/2013, περί εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου, και σύμφωνα με την από 11-10-2024 απόφαση του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής, αποφασίσθηκε ότι ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος δύναται να γίνει με κάθε διαθέσιμο στοιχείο σε συνδυασμό με τη χρήση συγκριτικής ανάλυσης εξωτερικών δεδομένων από τη βάση δεδομένων

Ο έλεγχος αφού διενήργησε τις απαιτούμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις (σελ. 30 – 54 οικείας έκθεσης ελέγχου) προέβη στον προσδιορισμό των φορολογητέων εσόδων των ελεγχόμενων χρήσεων 2018, 2019 καθώς και στον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και εισροών και στην έκδοση των προσωρινών προσδιορισμών των φόρων και των προστίμων, όπου μαζί με το με αριθ.σχετικό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα. Ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αριθ. πρωτ. υπόμνημα της σύμφωνα με το οποίο προσκόμισε στοιχεία αγορών όπου ο έλεγχος αξιολόγησε κι έκανε δεκτό το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ, πέραν τούτου δεν θίχθηκε κάποια άλλη ενέργεια του ελέγχου κι ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των κάτωθι οριστικών πράξεων:

-Της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ) / Επιβολής Προστίμου, Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, χρεωστικό ποσό φόρου 91.688,23 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 45.844,12 €, ήτοι συνολικό ποσό **137.532,35 €**.

-Της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ) / Επιβολής Προστίμου, Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, χρεωστικό ποσό φόρου 231.108,02 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 115.554,01 €, ήτοι συνολικό ποσό **346.662,03 €**.

-Της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ) / Επιβολής Προστίμου, Φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, χρεωστικό ποσό φόρου 194.222,17 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθ. 58/58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 97.111,09 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **291.333,26 €** και διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση **5.080,68 €**.

-Της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ) / Επιβολής Προστίμου, Φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, χρεωστικό ποσό φόρου 279.772,48 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθ. 58/58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 139.886,24 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **419.658,72 €** και διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση ποσού **5.635,23 €**.

- Της με αριθμόΠράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022, ως άρθρο 85 του ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο λόγω μη διαφύλαξης και προσκόμισης στη φορολογική αρχή των αρχείων «txt» των εν χρήση ΦΗΜ, για την περίοδο 01/01/2018 – 31/12/2019, ποσού **2.500,00 €**.

- Της με αριθμόΠράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022, ως άρθρο 85 του ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο λόγω μη υποβολής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα μεταφοράς έδρας ή διακοπής εργασιών, αφού σύμφωνα με την υπ' αριθ.έκθεση αποβολής και εγκατάστασης του δικαστικού επιμελητή του εφετείου Αθηνών, απεβλήθη από τα μίσθια και από 06-04-2023 δεν δραστηριοποιείται στη δηλωθείσα έδρα της, ποσού **100,00 €**.

- Της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ) Παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από μισθωτή εργασία, Φορολογικού έτους 2018,

του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό για καταβολή **6,39 €**.

- Της με αριθμόΠράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022, ως άρθρο 85 του ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας: α) πρόστιμο λόγω μη υποβολής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα για ίδρυση υποκαταστήματος στο, ποσού 100,00 €, β) πρόστιμο μη υποβολής δήλωσης για την απόδοση παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις του μηνός Μαρτίου του έτους 2018, ποσού 500,00 € και γ) πρόστιμο μη υποβολής δηλώσεων για την απόδοση παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις των μηνών Αυγούστου και Σεπτεμβρίου του έτους 2018, ποσού 1.000,00 € (2 X 500,00 €), ήτοι συνολικό ποσό **1.600,00 €**.

Η προσφεύγουσα ζητά να γίνει δεκτή η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της και να επανεξετασθούν και ακυρωθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

-Εσφαλμένη η εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), λόγω μη πληρώσεως των αναφερομένων προϋποθέσεων. Για την μη προσκόμιση των ηλεκτρονικών αρχείων των φορολογικών μηχανισμών δεν ευθύνεται η εταιρεία καθώς όπως προκύπτει και από τηνέκθεση βίαιης αποβολής, ορίστηκε μεσεγγυούχος πρόσωπο που δεν ήταν διοικητής της εταιρείας. Άλλωστε, και η ίδια η έκθεση βίαιης αποβολής είναι ελλιπής καθώς δεν καταγράφηκαν ως οφείλονταν το σύνολο των κινητών πραγμάτων που δεσμεύτηκαν και λόγω της έλλειψης αυτής δεν αναφέρεται και η ύπαρξη των φορολογικών μηχανισμών.

-Παντελώς λανθασμένη μεθοδολογία του ελέγχου. Από τον έλεγχο εφαρμόστηκαν τρεις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, ενώ ως προς την συγκριτική ανάλυση που πραγματοποιήθηκε από τον έλεγχο σημειώνει ότι οι επιχειρήσεις που λήφθηκαν υπόψη δεν είχαν τον ίδιο κωδικό κύριας δραστηριότητας με την προσφεύγουσα.

-Λανθασμένη εκτίμηση του αποδεικτικού υλικού και ελλιπής έλεγχος και αξιοποίηση διαφορών από διασταυρώσεις καταστάσεων φορολογικών στοιχείων προμηθευτών και πελατών, λανθασμένος έλεγχος τραπεζικών λογαριασμών και έλεγχος υπολοίπων λογαριασμών σε σχέση με τις εγγραφές στα λογιστικά βιβλία και λανθασμένος έλεγχος λογαριασμών παθητικού.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του ΚΦΔ, 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, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ, 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

Άρθρο 3 - Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

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

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

5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας,

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 5 - Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. [.....]

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. [.....]

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

14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα. [.....]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

«1. Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από:

α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου.

β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.

2. Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή, εφόσον υπάρχει σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης ή αναπαραγωγής αυτών, για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε ελέγχου.

3. Ειδικά για κάθε τιμολόγιο, διαφυλάσσονται επιπλέον τα δεδομένα που διασφαλίζουν την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου του, σύμφωνα με τις παραγράφους (1) και (2) του παρόντος άρθρου.».

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/23-7-2013), ορίζουν ότι:

«Άρθρο 28 - Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων

1.Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α)όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ)όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

2.Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.».

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2015/2020 με θέμα “Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 του Διοικητή της ΑΑΔΕ”, ορίζονται τα εξής:

«Με την παρούσα εγκύκλιο σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 . Ειδικότερα:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 Ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του Ν. 4172/2013.

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών.

Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν

επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις :

- α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
- β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. **Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:**

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.
- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.
- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).
- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013. Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα

λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων.

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 , το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ.2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 .

Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του Ν. 4174/2013 , κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

A. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

B. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 .

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 71 του νέου ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα σε περίπτωση ανωτέρας βίας. Απαλλαγή δεν χορηγείται, αν δεν έχουν εξοφληθεί, πριν από το αίτημα απαλλαγής, όλοι οι φόροι για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή δεν χορηγείται για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση, καθώς και για τα πρόστιμα που επιβάλλονται για παραβάσεις φοροδιαφυγής.

2.Το αίτημα απαλλαγής απευθύνεται στον Διοικητή και:

α)υποβάλλεται εγγράφως,

β) περιέχει τα στοιχεία και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου του φορολογούμενου,

γ) φέρει την υπογραφή του φορολογούμενου ή νόμιμα εξουσιοδοτημένου προσώπου, και

δ) περιγράφει όλα τα γεγονότα και περιλαμβάνει τα αποδεικτικά στοιχεία που αποδεικνύουν την ανωτέρα βία.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 του νέου ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 του νέου ΚΦΔ, 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, εν προκειμένω και όπως αναφέρεται και στο ιστορικό της υπόθεσης, στην προσφεύγουσα εταιρεία με κύρια δραστηριότητα τις και η οποία τηρεί διπλογραφικό σύστημα, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσεων 2018 και 2019, βάσει της υπ' αριθ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Στην προσφεύγουσα κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά η με αριθ. πρωτ.γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, με συνημμένη την σχετική εντολή ελέγχου καθώς και το με αριθ. πρωτ.σχετικό αίτημα παροχής πληροφοριών για προσκόμιση λογιστικών αρχείων. Καθώς η προσφεύγουσα δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου όλα τα ζητηθέντα λογιστικά αρχεία η φορολογική αρχή απέστειλε εκ νέου το με αριθ. πρωτ. αίτημα παροχής πληροφοριών προκειμένου να τεθούν υπόψη του ελέγχου τα λοιπά λογιστικά αρχεία. Εν συνεχεία εστάλη το με αριθ. πρωτ.σχετικό αίτημα για προσκόμιση των ηλεκτρονικών αρχείων των φορολογικών μηχανισμών καθώς και το με αριθ. πρωτ.αίτημα για προσκόμιση των φακέλων τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών της επιχείρησης.

Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε μερικώς καθώς δεν προσκομίσθηκε από την πλευρά της το σύνολο των λογιστικών αρχείων που ζητήθηκαν με τα ως άνω αιτήματα όπως αναλυτικά αναφέρει η απόσχετική έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 15 - 20, 23).

Ο έλεγχος κατόπιν των ανωτέρω έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθ. 28 του Ν.4172/2013, περί εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου, και συγκεκριμένα διαπίστωσε:

α)την τήρηση μη αξιόπιστου λογιστικού συστήματος, όπως αναλύεται στην οικεία έκθεση ελέγχου εισοδήματος (σελ. 31 - 41),

β)τη μη διαφύλαξη και προσκόμιση των φορολογικών μνημών και των ηλεκτρονικών αρχείων «...txt» των εν ενεργεία ΦΗΜ,

γ)τη μη έκδοση φορολογικού στοιχείου το φορολογικό έτος 2019 (Π.Ε.Π.Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας) κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής την(έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος σελ. 23) και

δ)τη μη προσκόμιση των λογιστικών αρχείων (στοιχείων) κατόπιν της επίδοσης των σχετικών προσκλήσεων (έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος σελ. 23 -24).

Επίσης από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δραστηριοποιούνταν και στο (σε εγκατάσταση που δεν είχε δηλωθεί). Τα έσοδά της προήλθαν από: α) τη διοργάνωση εκδηλώσεων και την οργάνωση δεξιώσεων (κοινωνικές εκδηλώσεις, συνεστιάσεις, «parties», εταιρικά «events», παρουσιάσεις, γάμοι, βαπτίσεις κ.λ.π, β) την εκμετάλλευση καταστημάτων παροχής υπηρεσιών εστίασης (εστιατόρια, αναψυκτήρια, καφετέριες, μπαρ, ζαχαροπλαστεία, σουβλατζίδικα, φαστ φουντ), γ) την εκμετάλλευση του χώρου της παραλίας με την ανάπτυξη 450 σετ ομπρελοκαθισμάτων (το σετ περιλαμβάνει: μία ομπρέλα, βάση στήριξης ομπρέλας, δύο ξαπλώστρες και ένα τραπέζακι) με την πώληση αναψυκτικών, σνακς κ.λ.π. στους λουόμενους - επισκέπτες, δ) την παροχή υπηρεσιών χώρου φύλαξης και δραστηριοτήτων για τα παιδιά (παιδότοπος) και ε) την εκμετάλλευση παιχνιδιών θάλασσας (θαλάσσιων ποδηλάτων, κανό και παρομοίων ειδών αναψυχής).

Για την εξυπηρέτηση των εργασιών της χρησιμοποίησε τριάντα (30) φορολογικούς μηχανισμούς σε ισάριθμα σημεία πώλησης. Με την απόεπιστολή του, που προσκόμισε στον έλεγχο, αναφέρθηκε ότι ήταν αδύνατο να προσκομιστεί οτιδήποτε σχετίζεται με στοιχεία που προέρχονται από τους φορολογικούς μηχανισμούς διότι είτε έχουν κλαπεί είτε έχουν καταστραφεί λόγω καιρικών συνθηκών κατά την παραμονή - κατάσχεση τους μαζί με όλο τον εξοπλισμό στους χώρους του, μετά την αποβολή τους από τις εγκαταστάσεις και οι οποίοι έμειναν αφύλακτοι σχεδόν όλο το 24ωρο.

Καθώς επρόκειτο για επιχείρηση με μεγάλο και ποικίλο εύρος δραστηριοτήτων, χωρίς ομοιομορφία στις τιμές πώλησης των αγαθών, των παραγομένων προϊόντων και των παρεχόμενων υπηρεσιών και το απόθεμα δεν ήταν δυνατό να ελεγχθεί ούτε να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο καθώς δεν υπήρχαν διαθέσιμα εσωτερικά στοιχεία για την τεκμηρίωση της διακίνησης των εμπορευμάτων και προϊόντων, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, πλην των δεδομένων και στοιχείων που προκύπτουν από το μέρος των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης, κρίθηκε προσφορότερο να χρησιμοποιηθεί

και κάθε άλλο διαθέσιμο στοιχείο από τρίτες πηγές όπως μεταξύ άλλων και η χρήση συγκριτικής ανάλυσης εξωτερικών δεδομένων ληφθέντων από τη βάση δεδομένων από δείγμα συγκρίσιμων ομοειδών επιχειρήσεων του κλάδου.

Η ανωτέρω μεθοδολογική προσέγγιση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του ΚΦΕ αποφασίσθηκε να εφαρμοσθεί κατόπιν της σχετικής απόαπόφασης του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ.

Ο έλεγχος αφού διενήργησε τις απαιτούμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις (ως αναλυτικά καταγράφεται στη απόσχετική έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος σελ. 30 – 54) προέβη στον προσδιορισμό των φορολογητέων εσόδων των ελεγχόμενων χρήσεων 2018, 2019 καθώς και στον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και εισροών καθώς και στην έκδοση των προσωρινών προσδιορισμών των φόρων και των προστίμων, όπου μαζί με το με αριθ.σχετικό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα. Ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αριθ. πρωτ. υπόμνημα της σύμφωνα με το οποίο προσκόμισε στοιχεία αγορών όπου ο έλεγχος αξιολόγησε κι έκανε δεκτό το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ βάσει αυτών και τελικώς προέβη στην έκδοση των σχετικών προσβαλλόμενων πράξεων.

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

- Εσφαλμένη η εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), λόγω μη πληρώσεως των αναφερομένων προϋποθέσεων. Για την μη προσκόμιση των ηλεκτρονικών αρχείων των φορολογικών μηχανισμών δεν ευθύνεται η εταιρεία καθώς όπως προκύπτει και από τηνέκθεση βίαιης αποβολής ορίστηκε μεσεγγυούχος πρόσωπο που δεν ήταν διοικητής της εταιρείας. Άλλωστε, και η ίδια η έκθεση βίαιης αποβολής είναι ελλιπής καθώς δεν καταγράφηκαν ως οφείλονταν το σύνολο των κινητών πραγμάτων που δεσμεύτηκαν και λόγω της έλλειψης αυτής δεν αναφέρεται και η ύπαρξη των φορολογικών μηχανισμών.
- Παντελώς λανθασμένη μεθοδολογία του ελέγχου. Από τον έλεγχο εφαρμόστηκαν τρεις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, ενώ ως προς την συγκριτική ανάλυση που πραγματοποιήθηκε από τον έλεγχο σημειώνει ότι οι επιχειρήσεις που λήφθηκαν υπόψη δεν είχαν τον ίδιο κωδικό κύριας δραστηριότητας με την προσφεύγουσα.
- Λανθασμένη εκτίμηση του αποδεικτικού υλικού και ελλιπής έλεγχος και αξιοποίηση διαφορών από διασταυρώσεις καταστάσεων φορολογικών στοιχείων προμηθευτών και πελατών, λανθασμένος έλεγχος τραπεζικών λογαριασμών και έλεγχος υπολοίπων λογαριασμών σε σχέση με τις εγγραφές στα λογιστικά βιβλία και λανθασμένος έλεγχος λογαριασμών παθητικού. Ειδικότερα αναφέρει ότι απεικονίζονται εσφαλμένα οι χρεώσεις του λογαριασμού ταμείου για το φορολογικό έτος 2018. Σημειώνει ότι δεν ζητήθηκε από τον έλεγχο να αιτιολογήσει από την πλευρά της συγκεκριμένες τραπεζικές πιστώσεις. Ορισμένες συναλλαγές πιστώσεων για το

φορολογικό έτος 2019 ποσού 287.710,00 ευρώ δεν έπρεπε να θεωρηθούν ως πρωτογενείς καθώς αφορούν σε συναλλαγές που κατατέθηκαν από τον διαχειριστή αυτής Ενώ ποσό 137.634,49 ευρώ αφορά σε πωλήσεις για λογαριασμό τρίτων και δεν αφορούν σε πωλήσεις και ακαθάριστα έσοδα της ίδιας. Επίσης ως προς το ποσό των πιστώσεων 560.394,49 ευρώ ο έλεγχος δεν αποτυπώνει ορθά την σύγκριση με τα δεδομένα των βιβλίων και συνεπώς δεν στοιχειοθετείται η απόκλιση μεταξύ τραπεζικών πιστώσεων και λογιστικών βιβλίων. Περαιτέρω και ως προς τον έλεγχο των λογαριασμών παθητικού και τις πληρωτέες αποδοχές ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος τις καταλόγισε δύο φορές καθώς η ίδια είχε προβεί σε αναμόρφωση αυτών με τις υποβληθείσες δηλώσεις.

Επειδή, ωστόσο ως προς τα ανωτέρω προβαλλόμενα σημειώνονται τα εξής:

- Ο έλεγχος ορθά και αιτιολογημένα προέβη στον προσδιορισμό του εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου για τα υπό κρίση φορολογικά καθώς πληρούνταν σαφώς οι προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθ. 28 του Ν.4172/2013, όπως αναλυτικά παρατέθηκε ανωτέρω (μη διαφύλαξη αρχείων τριάντα (30) φορολογικών μηχανισμών σελ.30-31 έκθεσης ελέγχου, μη προσκόμιση του συνόλου των λογιστικών αρχείων σελ.15-17 έκθεσης ελέγχου, μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος σελ.23,27-39). Όπως καταγράφεται στην οικεία έκθεση ελέγχου διαπιστώθηκαν διαφορές ως προς τα στοιχεία που έχουν δηλωθεί από την πλευρά της σε σχέση με τους αντισυμβαλλομένους περαιτέρω από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών διαπιστώθηκαν επίσης αποκλίσεις σε σχέση με τις καταχωρήσεις που είχαν πραγματοποιηθεί στα λογιστικά της βιβλία, ήτοι περιπτώσεις τραπεζικών συναλλαγών οι οποίες δεν είχαν απεικονισθεί στα τηρούμενα λογιστικά της βιβλία ούτε και συσχετιζόνταν με τα σχετικά παραστατικά εσόδων και τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδά της. Επίσης διαπιστώθηκαν πληρωμές/καταθέσεις μετρητών σε τραπεζικούς λογαριασμούς προμηθευτών της οι οποίες ωστόσο δεν απεικονίζονταν στους τηρούμενους λογαριασμούς ταμειακών διαθεσίμων της.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η μη προσκόμιση από την πλευρά της των αρχείων των φορολογικών μηχανισμών δεν οφείλεται σε δική της υπαιτιότητα καθώς βάσει τηςέκθεσης βίαιης αποβολής από τις εγκαταστάσεις της ορίσθηκε μεσεγγυούχος, πρόσωπο που δεν ήταν η προσφεύγουσα εταιρεία ούτε και διοικητής της εταιρείας και εκ του λόγου αυτού καθώς και της μη αναλυτικής καταγραφής ως προς τα κινητά πράγματα που δεσμεύθηκαν, δεν αποκλείεται η τυχόν μεταγενέστερη της σύνταξης έκθεσης αποβολής κλοπή των μηχανισμών αυτών. Ωστόσο από το γεγονός ότι ορίσθηκε μεσεγγυούχος άλλο πρόσωπο δεν συνάγεται ότι η προσφεύγουσα δεν είχε την ευθύνη για την παρακολούθηση και διαφύλαξη των φορολογικών της μηχανισμών.

- Η προσφεύγουσα επικαλείται την εσφαλμένη μεθοδολογία του ελέγχου για τον προσδιορισμό των φορολογητέων αποτελεσμάτων της και την εσφαλμένη εκτίμηση του αποδεικτικού υλικού. Ωστόσο στην οικεία έκθεση ελέγχου καταγράφονται αναλυτικά και τεκμηριωμένα όλα τα στοιχεία τα οποία έλαβε υπόψη ο έλεγχος και οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν και που ο έλεγχος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο προσδιόρισε την φορολογητέα ύλη (έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος σελ. 28 – 48).

Ειδικότερα η ελεγκτική αρχή προέβη σε ελεγκτικές επαληθεύσεις λαμβάνοντας υπόψη τις αποκλίσεις των καταστάσεων προμηθευτών πελατών, τις κινήσεις των τραπεζικών της λογαριασμών αλλά και των ταμειακών της διαθεσίμων της καθώς και στοιχεία συντελεστών καθαρού περιθωρίου κέρδους ομοειδών επιχειρήσεων χρησιμοποιώντας την βάση δεδομένων καταγράφοντας αναλυτικά όλα τα κριτήρια της συγκριτικής ανάλυσης.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ως προς τα αποτελέσματα που αφορούν στην συγκριτική ανάλυση ότι δεν επιλέχθηκαν ομοειδείς επιχειρήσεις αλλά επιλέχθηκαν επιχειρήσεις με ΚΑΔ 56.10 Ωστόσο ο εν λόγω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος καθώς όπως προκύπτει στις σελίδες 43 - 47 της οικείας έκθεσης ελέγχου καταγράφονται αναλυτικά όλα τα κριτήρια επιλογής των επιχειρήσεων του δείγματος και στο κριτήριο δραστηριότητας αναφέρεται ότι συμπεριλαμβάνονται επιχειρήσεις οι οποίες έχουν ΚΑΔ 93.29 «άλλες δραστηριότητες διασκέδασης και ψυχαγωγίας», 56.10 «Δραστηριότητες υπηρεσιών εστιατορίων και κινητών μονάδων εστίασης», 56.21 «Δραστηριότητες υπηρεσιών τροφοδοσίας και εκδηλώσεις», 56.30 «Δραστηριότητες παροχής ποτών». Περαιτέρω σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα και ενώ αμφισβητεί τους συντελεστές ομοειδών επιχειρήσεων όπως αυτοί προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο μέσω της προναφερθείσας επίσημης βάσης δεδομένων, από την πλευρά της δεν παρέχεται κανένα ειδικό και συγκεκριμένο στοιχείο από το οποίο να προκύπτει χαμηλότερος συντελεστής καθαρού περιθωρίου κέρδους από αυτό που προσδιόρισε ο έλεγχος (4,45% για το φορολογικό έτος 2018 και 7,30% για το φορολογικό έτος 2019).

Επίσης η προσφεύγουσα ως προς τις αποκλίσεις που διαπιστώθηκαν μεταξύ των τραπεζικών της λογαριασμών με τα δεδομένα των λογιστικών της βιβλίων και των ακαθαρίστων εσόδων της ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος δεν της ζήτησε να αιτιολογήσει τις τραπεζικές πιστώσεις. Ωστόσο επισημαίνεται ότι το σύνολο των τραπεζικών πιστώσεων θα έπρεπε να αποτυπώνεται στα τηρούμενα διπλογραφικά βιβλία της και για την κάθε συναλλαγή της έχει υποχρέωση να την τεκμηριώνει με σχετικά δικαιολογητικά τα οποία ο έλεγχος ζήτησε με τις σχετικές προσκλήσεις προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων. Περαιτέρω ως νομικό πρόσωπο οι πιστώσεις στον τραπεζικό λογαριασμό κατά κύριο λόγο αφορούν σε έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα ενώ σε περίπτωση που υφίσταται άλλος λόγος πίστωσης η εν λόγω συναλλαγή θα έπρεπε επίσης να αποτυπώνεται στα τηρούμενα βιβλία του και να αποδεικνύεται με τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Εν προκειμένω η προσφεύγουσα δεν τεκμηριώνει με συγκεκριμένα στοιχεία και

δικαιολογητικά (στοιχεία εσόδων, τυχόν συμφωνητικά βέβαιης χρονολογίας, στοιχεία διακίνησης, εκκαθαρίσεις πωλήσεων τρίτου) ούτε τον λόγο για τον οποίο ορισμένες τραπεζικές πιστώσεις δεν απεικονίζονται στα βιβλία της (560.394,49 ευρώ-αναλυτική τεκμηρίωση ελέγχου στις σελίδες 35-36) ούτε και τον λόγο που ορισμένες πιστώσεις δεν συσχετίζονται με τα ακαθάριστα έσοδα της (137.634,49 ευρώ και 287.710 ευρώ - αναλυτική τεκμηρίωση στις σελίδες 35 - 36).

Πέραν των ανωτέρω προβάλλει ότι ως προς τον έλεγχο των λογαριασμών παθητικού ο έλεγχος εσφαλμένα καταλογίζει λογιστικές διαφορές λόγω αποδοχών που εξοφλήθηκαν με μετρητά καθώς η ίδια έχει προβεί ως προς το εν λόγω θέμα σε φορολογική αναμόρφωση. Ωστόσο όπως σαφώς αναφέρεται ο έλεγχος δεν καταλόγισε λογιστική διαφορά τα ποσά τα οποία η προσφεύγουσα αναμόρφωσε αλλά συμπληρωματικά καταλόγισε διαφορές που η ίδια δεν είχε αναμορφώσει και αφορούν επίσης σε μισθοδοσία που έχει καταβληθεί εκτός τραπεζικού συστήματος ήτοι το ποσό των 16.643,43 ευρώ για το φορολογικό έτος 2018 και το ποσό των 19.579,93 ευρώ για το φορολογικό έτος 2019 (σελ.41 έκθεσης ελέγχου).

Η προσφεύγουσα εταιρεία τέλος ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος εφάρμοσε τρεις έμμεσες τεχνικές. Ωστόσο ο εν λόγω ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος καθώς ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα καθώς και το φορολογητέο εισόδημα με κάθε διαθέσιμο και πρόσφορο στοιχείο προερχόμενο τόσο από την ίδια όσο και από τρίτες πηγές σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 27 του ΚΦΔ και 28 του ΚΦΕ.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες απόέκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΕΛΠ, έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ και έκθεση μερικού ελέγχου παρακρατούμενων φόρων του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις **κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες**, ως εκ τούτου η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας και την **επικύρωση** των:

- με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018,
- με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019,

- με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, Φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018,
- με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, Φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019,
- με αριθμόΠράξης Επιβολής Προστίμου Άρθ. 54 του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2018,
- με αριθμόΠράξης Επιβολής Προστίμου Άρθ. 54 του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2023,
- με αριθμόΠράξης Επιβολής Προστίμου Άρθ. 54 του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2024,
- με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

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

Φορολογικό έτος 2018

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαφορά χρεωστικού ποσού φόρου	91.688,23
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας άρθρο 58 ΚΦΔ (54 του νέου ΚΦΔ)	45.844,12
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	137.532,35

(ως η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018)

Φ.Π.Α.

Διαφορά χρεωστικού ποσού φόρου	194.222,17
Πρόστιμο του άρθρου 58/58 ^A του ΚΦΔ	97.111,09
Σύνολο φόρου για καταβολή	291.333,26
Διαφορά Υπολοίπου φόρου για έκπτωση	5.080,68

(ως η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018).

ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΙ ΦΟΡΟΙ

Διαφορά χρεωστικού ποσού φόρου	6,39
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	6,39

(ως η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στο Εισόδημα από Μισθωτή εργασία, φορολογικού έτους 2018)

Φορολογικό έτος 2019**ΕΙΣΟΔΗΜΑ**

Διαφορά χρεωστικού ποσού φόρου	231.108,02
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας άρθρο 58 ΚΦΔ (54 του νέου ΚΦΔ)	115.554,01
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	346.662,03

(ως η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019)

Φ.Π.Α.

Διαφορά χρεωστικού ποσού φόρου	279.772,48
Πρόστιμο του άρθρου 58/58 ^A του ΚΦΔ	139.886,24
Σύνολο φόρου για καταβολή	419.658,72
Διαφορά Υπολοίπου φόρου για έκπτωση	5.635,23

(ως η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019).

ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ (άρθρου 54 του ν.4987/2022)

Ποσό: 1.600,00 €

(ως η με αριθμόΠράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018)

ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ (άρθρου 54 του ν.4987/2022)

Ποσό: 100,00 €

(ως η με αριθμόΠράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2023)

ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ (άρθρου 54 του ν.4987/2022)

Ποσό: 2.500,00 €

(ως η με αριθμόΠράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2024)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.