



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 06-05-2025

Αριθμός απόφασης: 1311

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 2131312348
E-mail : ded.ath@aade.gr

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 06-01-2025 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία « » ΑΦΜ, που εδρεύει στη αρ., όπως εκπροσωπείται νόμιμα από τον κ. με ΑΦΜ, κατά:
α) Της υπ' αριθμ. /2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 01/01/2018 – 31/12/2018 του Προϊσταμένου του 3^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,
β) της υπ' αριθμ. /2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 01/01/2019 – 31/12/2019 του Προϊσταμένου του 3^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,

γ) της υπ' αριθμ./2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018 του Προϊσταμένου του 3^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,

δ) της υπ' αριθμ./2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, του Προϊσταμένου του 3^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 06-01-2025 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία « » 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Α. Με την υπ' αριθμ./2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 01/01/2018 – 31/12/2018 του Προϊσταμένου του 3^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 1.690.817,51€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 845.408,76 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 2.536.226,27€.

Β. Με την υπ' αριθμ./2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 01/01/2019 – 31/12/2019 του Προϊσταμένου του 3^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 2.708.512,55€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 1.354.256,28 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 4.062.768,83€.

Γ. Με την υπ' αριθμ./2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 3^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού 1.291.779,27€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 645.889,66€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 1.937.668,93€.

Δ. Με την υπ' αριθμ./2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, του Προϊσταμένου του 3^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού 2.137.064,24€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 1.068.532,13€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 3.205.596,37€.

Οι παραπάνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των με ημερομηνία θεώρησης 03-12-2024 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ και ΕΛΠ, του Προϊσταμένου του 3^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα εταιρεία.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από τον Προϊστάμενο του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής εκδόθηκε η υπ' αριθ./05-09-2024 εντολή ελέγχου για τη διενέργεια μερικού ελέγχου στις φορολογίες Εισοδήματος, Φ.Π.Α., Λοιποί Φόροι, Τέλη Εισφορές, Έλεγχος ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2019 στην προσφεύγουσα εταιρεία, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα σε αυτήν.

Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε από το 3ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ για την φορολογική περίοδο 01/01/2018 - 31/12/2019, την επεξεργασία των δεδομένων και στοιχείων που τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων και ειδικότερα στα συστήματα Taxis και Elenxis, ο έλεγχος εκτιμώντας τα πραγματικά περιστατικά και κατ' εφαρμογή της οικείας νομοθεσίας, προέβη σε διαπιστώσεις, τις οποίες περιέλαβε στο με αριθ./25-10-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, το οποίο κοινοποιήθηκε δι' αναρτήσεως στο TAXISnet, στην προσωπική θυρίδα της προσφεύγουσας εταιρείας στις 04-11-2024 και αναγνώσθηκε την ίδια ημέρα, σύμφωνα με το σχετικό πιστοποιητικό από την ηλεκτρονική πλατφόρμα του TAXISnet e – κοινοποίηση. Ωστόσο, η ελεγχόμενη εταιρεία δεν προσήλθε εντός της προβλεπόμενης νόμιμης προθεσμίας των είκοσι ημερών από την κοινοποίηση του Σ.Δ.Ε. για την υποβολή εγγράφου υπομνήματος απόψεων κι έτσι, ακολούθως, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση της από 03/12/2024 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, της από 03/12/2024 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΦΠΑ και της από 03/12/2024 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου βάσει των άρθ. 14 & 53 ν.5104/2024 (ΚΦΔ) και ν . 4308/2014 (ΦΕΚ 251Α') του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, μετά των προσβαλλόμενων Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α..

Οι φορολογικές διαφορές φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ προέκυψαν καθώς η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε στην με αριθ. πρωτ./21-05-2024 Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων αντίστοιχα, ούτε στο υπ. αριθ./09.09.2024 αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 Ν.5104/2024 και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα βιβλία, στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών των φορολογικών περιόδων, 01/01/2018- 31/12/2018, και 01/01/2019-31/12/2019 εντός της ταχθείσας προθεσμίας με αποτέλεσμα να καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, και ως εκ τούτου ο έλεγχος, προσδιόρισε τα φορολογητέο εισόδημα και το Φ.Π.Α. με κάθε διαθέσιμο στοιχείο.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων Πράξεων του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, προβάλλοντας τα κάτωθι:

Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή του άρθρου 28 ν. 4172/2013. Ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος της για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 είναι παντελώς αόριστος, μη αιτιολογημένος και σε προδήλως εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 28 ν.4172/2013 σε συνδυασμό με άρθ. 2 ΚΦΔ.

Επειδή, με το άρθρο 3 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ορίζεται, ότι:

«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.

.....

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.».

Επειδή, με το άρθρο 13 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) 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, με το άρθρο 14 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι :

«1. Οι πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, παρέχονται μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος. Η προθεσμία αυτή δύναται να παραταθεί με απόφαση του αρμοδίου Προϊσταμένου αν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν για λόγους που δεν οφείλονται σε δική του υπαιτιότητα.....»

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 1 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη, ορίζεται ότι :

«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 σχετική πρόσκληση,»

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.

.....

4.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.

.....

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

Α. 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.

Β. 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, με την παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι :

«3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σε αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.».

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

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.....

3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως επιχειρηματική συναλλαγή θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους.....

Άρθρο 22. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. οι οποίες:

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

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

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

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 32 παρ. περ. β' του ν. 2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 32. Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

.....

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,»

Επειδή, στο άρθρο 77 του ν. 5104/2024(ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

« Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, στο άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 5104/2024(ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

«6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής του. Η Φορολογική Διοίκηση της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.»

Επειδή, στη προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ η προσφεύγουσα, δεν ανταποκρίθηκε στην με αριθ. πρωτ./21-05-2024 Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, ούτε στο υπ. αριθ...../09.09.2024 αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 Ν-5104/2024 που κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά και μέσω ΕΛ.ΤΑ με συστημένη επιστολή στον νόμιμο εκπρόσωπο της ελεγχόμενης, κο τουκαι δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα βιβλία, στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών των φορολογικών ετών, 01/01/2018 - 31/12/2018, και 01/01/2019 - 31/12/2019 εντός της ταχθείσας προθεσμίας αλλά και έως την ημερομηνία σύνταξης της παρούσας έκθεσης ελέγχου με αποτέλεσμα να καθίστανται αδύνατες οι προβλεπόμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Επειδή, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα τελούσε σε πλήρη γνώση του διενεργηθέντος ελέγχου και όφειλε να έχει προσκομίσει τα βιβλία και τα στοιχεία της στον έλεγχο. Η μη διάθεση στον έλεγχο των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων κατέστησε αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και κατ' επέκταση ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει ούτε και στο παρόν στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής ανταποδεικτικώς στοιχεία, τα οποία θα έθεταν σε αμφισβήτηση τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου αν και οφείλει από τις οικείες διατάξεις να διασφαλίζει την αξιοπιστία και την δυνατότητα ελέγχου της συσχέτισης των συναλλαγών της με τα λογιστικά της αρχεία.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, το εισόδημα της προσφεύγουσας προσδιορίστηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 για τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2018 και 2019.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος εφάρμοσε τις διατάξεις του άρθρου 28 του ΚΦΕ και με λανθασμένο τρόπο προσδιόρισε τα φορολογητέα αποτελέσματά της. Ωστόσο όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου η προσφεύγουσα δεν συνεργάστηκε με τον έλεγχο και δεν προσκόμισε τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία της με αποτέλεσμα να μη δύναται να διενεργηθούν οι απαραίτητες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις. Επιπλέον ούτε με την υπό κρίση προσφυγή προσκομίζει τα ως άνω λογιστικά της αρχεία χωρίς μάλιστα να επικαλείται οποιοδήποτε λόγο για την μη προσκόμιση τους. Βάσει των ως άνω ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα με κάθε διαθέσιμο στοιχείο και ειδικότερα με τα στοιχεία που προέκυψαν από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων τρίτων (πελατών). Περαιτέρω από την επισκόπηση των συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων τρίτων (προμηθευτών) προκύπτει ότι η προσφεύγουσα αν και μεταφορική εταιρεία, δεν δηλώνεται ως πελάτης από εταιρείες πώλησης καυσίμων, ενώ από συνολικά δηλωθέντα έσοδα τρίτων ύψους 5.490.519,87€ και 9.311.696,54€ τα έτη 2018 και 2019 αντίστοιχα, ποσό ύψους 5.208.771,14€ και 8.650.831,61€ αντιστοιχεί σε δηλωθέντα έσοδα της εταιρείας ΑΕ, ΑΦΜ:, ιδίων συμφερόντων. Ακόμη αναφέρουμε ότι η προσφεύγουσα τέθηκε σε αναστολή καταχώρησης στο Γ.Ε.ΜΗ. με την αριθ. πρωτ./23-3-2024 ανακοίνωση του. Συνεπώς ο ισχυρισμός της απορρίπτεται.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 03-12-2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ και ΕΛΠ, του Προϊσταμένου του 3^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 06-01-2025 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία « » ΑΦΜ και την επικύρωση όλων των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 3^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικών ετών 2018 και 2019.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

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

Α . Φορολογία Εισοδήματος

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Διαφορά φόρου εισοδήματος	1.690.817,51€	1.690.817,51€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	845.408,76€	845.408,76€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.536.226,27€	2.536.226,27€

(αριθμ. πράξης/2024)

Β. Φ.Π.Α.

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Διαφορά φόρου	1.291.779,27€	1.291.779,27€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	645.889,66€	645.889,66€
Σύνολο φόρου για καταβολή	1.937.668,93€	1.937.668,93€

(αριθμ. Πράξης/2024)

Φορολογική περίοδος : 01/01 - 31/12/2019**Α . Φορολογία Εισοδήματος**

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Διαφορά φόρου εισοδήματος	2.708.512,55€	2.708.512,55€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	1.354.256,28€	1.354.256,28€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.062.768,83€	4.062.768,83€

(αριθμ. πράξης/2024)

Β. Φ.Π.Α.

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Διαφορά φόρου	2.137.064,24€	2.137.064,24€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	1.068.532,13€	1.068.532,13€
Σύνολο φόρου για καταβολή	3.205.596,37€	3.205.596,37€

(αριθμ. Πράξης/2024)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
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.