



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 19/05/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1624

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312346
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 **19/01/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με ΑΦΜ, κατοίκου, επί της Λεωφόρου κατά: α) της υπ' αριθμ./**20-12-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος φορολογικού έτους **2019**, β) της υπ' αριθμ./**20-12-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος φορολογικού έτους **2020**, γ) της υπ' αριθμ./**20-12-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/01/2019-31/12/2019**, δ) της υπ' αριθμ./**20-12-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/01/2020-31/12/2020** και ε) της υπ' αριθμ...../**20-12-2024** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου

αρ. 53 ΚΦΔ, φορολογικού έτους **2024** του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης **20/12/2024** εκθέσεις μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και ΕΛΠ-ΚΦΔ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **19-01-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./**20-12-2024** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος φορολογικού έτους **2019** του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού **2.411.997,26 €**, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού **1.205.998,63 €**, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού **533.810,06 €**, ήτοι συνολικό ποσό **4.151.805,95 €**.

Με την υπ' αριθμ./**20-12-2024** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος φορολογικού έτους **2020** του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού **1.909.730,52 €**, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού **954.865,26 €**, ήτοι συνολικό ποσό **2.864.595,78 €**.

Με την υπ' αριθμ./**20-12-2024** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/01/2019-31/12/2019** του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού **2.016.667,52 ευρώ**, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού **1.008.333,76 ευρώ**, ήτοι συνολικό ποσό **3.025.001,28 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ./**20-12-2024** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/01/2020-31/12/2020** του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού **3.855.483,92 ευρώ**, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού **1.927.741,96 ευρώ**, ήτοι συνολικό ποσό **5.783.225,88 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ./**20-12-2024** Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου αρ. 53 ΚΦΔ παρ. 2 φορολογικού έτους **2024** του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο συνολικού ύψους **500,00 ευρώ** επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παρακάτω παράβαση : δεν ανταποκρίθηκε στο υπ' αριθ./**17-01-2023** αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου **14 ΚΦΔ**, γεγονός που επισύρει τις κυρώσεις του αρ. 53 παρ. 2 του ΚΦΔ και του άρθρου 67 του ίδιου νόμου λόγω 1^{ης} υποτροπής.

Το αντικείμενο της κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας, βάσει των δεδομένων του Υποσυστήματος του Μητρώου του taxis είναι οι «.....». Η προσφεύγουσα για την άσκηση της επιχειρηματικής της δραστηριότητας τηρεί υποχρεωτικά **Β' κατηγορίας - απλογραφικά βιβλία**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και υπάγεται σε **κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.**

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της με αριθ./**14-10-2024** **εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.**, βάσει της οποίας διενεργήθηκε για τα φορολογικά έτη **2019** και **2020**, μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων-στοιχείων, προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή τήρηση των διατάξεων του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167), του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248), καθώς και του ΚΦΔ.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε λαμβάνοντας υπόψη τα κάτωθι στοιχεία:

α) Τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος & ΦΠΑ, που έχει υποβάλλει η προσφεύγουσα για τα υπό κρίση φορολογικά έτη και τις ΜΥΦ της ίδιας και των αντισυμβαλλομένων της.

β) Τα τραπεζικά δεδομένα, που αντλήθηκαν μέσω του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών.

γ) Το έγγραφο με αριθ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ΕΞ 2024 ΕΜΠ (αριθ. πρωτ. εισερχομένου Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ΕΜΠ/ 15-02-2024) με το οποίο διαβιβάστηκε αντίγραφο έκθεσης μερικού ελέγχου Ν.4308/2014 και Ν.4987/2022 από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης — Υποδιεύθυνση Ε' Λάρισας, σχετικά με τη λήψη **είκοσι τεσσάρων (24) εικονικών τιμολογίων** καθαρής αξίας **1.543.947,74 ευρώ** πλέον ΦΠΑ **370.547,46 ευρώ** στη **χρήση 2019** από τον με ΑΦΜ

δ) Την από 26/10/2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ & ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων-έκδοσης στοιχείων της επόπτριας & ελέγκτριας του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. κ., που αφορά την διενέργεια ελέγχου για το φορολογικό έτος 2017.

ε) Την από 24/07/2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ & ΕΛΠ του επόπτη & ελεγκτή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. κ. που αφορά την διενέργεια ελέγχου για το φορολογικό έτος 2018.

στ) Το με αριθμό πρωτ. ΥΕΔΕΕ ΑΤΤ. 2022 ΕΜΠ (εισερχόμενο ΚΕΦΟΜΕΠ ΕΜΠ...../12- 10- 2022, πληροφοριακό δελτίο της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (ΥΕΔΔΕ) Αττικής, Υποδιεύθυνση Γ, Τμήμα Γ 2, σε απάντηση του με αριθμ. πρωτ./7-09- 2022, μαζικού εγγράφου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.. στο οποίο αναφέρονταν ότι η ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας, εμπλέκεται στα με αριθμ./2018 &/2020, πληροφορικά δελτία.

Το με αριθμ/2018 πληροφοριακό δελτίο αφορά επώνυμη καταγγελία κατά ηλεκτρονικών καταστημάτων (ταυτοποιήθηκε με την ιστοσελίδα που διαχειρίζεται η προσφεύγουσα με την επωνυμία «.....») αναφορικά με τους τρόπους αποφυγής του αναλογούντα ΦΠΑ και το με αριθμ 124/20202 πληροφοριακό δελτίο, αφορά τη δημιουργία στόχευσης της ΔΙΠΑΕΕ, σε επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στο διαδίκτυο (ταυτοποιήθηκε με την ιστοσελίδα που διαχειρίζεται η προσφεύγουσα με την επωνυμία «.....») για τις οποίες πρέπει να διενεργηθεί περαιτέρω έλεγχος σχετικά με τη δραστηριότητά τους στο διαδίκτυο και ειδικότερα για τα ποσά που εισπράττονται μέσω αντικαταβολών.

Κατόπιν διαβίβασης των ως άνω Δελτίων Πληροφοριών και εκθέσεων ελέγχου, ο έλεγχος απέστειλε στην προσφεύγουσα την με αριθ. πρωτ./30-08-2022 γνωστοποίηση έκδοσης εντολής ελέγχου και δυνατότητας υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων καθώς και το με αριθ. πρωτ./17-01-2023 αίτημα παροχής πληροφοριών (αρ. 14 Ν. 5104/2024), στο οποίο η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε.

Εξαιτίας της μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας, ο έλεγχος απέστειλε πλήθος αιτημάτων πληροφοριών του άρθρου 15 του Ν. 5104/2024 στους προμηθευτές της καθώς και σε άλλες υπηρεσίες της ΑΑΔΕ (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. & 3^ο ΕΛ.ΚΕ Αττικής) προκειμένου να συγκεντρώσει πληροφορίες για τις συναλλαγές της και τον τρόπο πληρωμής αυτών των συναλλαγών για τα υπό κρίση φορολογικά έτη.

Από τον έλεγχο κρίθηκε ότι **πληρούνταν οι προϋποθέσεις** που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 προκειμένου τα εισόδημα της προσφεύγουσας να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες στο άρθρο 32 του Ν. 5104/2024 έμμεσες μεθόδους ελέγχου, λόγω μη προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων και λόγω του ότι επιπροσθέτως διαπιστώθηκε η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολο των συναλλαγών κατά το έτος 2019. Συνεπεία των ανωτέρω διενεργήθηκε προσδιορισμός του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας εταιρείας με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο.

Κατόπιν διενέργειας των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων εκδόθηκε το με αριθ. / **18-11-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων του Ελέγχου (ΣΔΕ)**, στο οποίο η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε.

Έπειτα, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω προέβη στην έκδοση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων καθώς και των με **ημερομηνία θεώρησης 20-12-2024 οικείων εκθέσεων μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..**

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη ότι:

1. Μη νόμιμη προσφυγή σε έμμεσο προσδιορισμό φόρου του άρθρου 28 του ΚΦΕ.

Η φορολογική αρχή προέβη στον έμμεσο προσδιορισμό ακαθάριστων εσόδων και του φόρου εκρών λόγω της μη ανταπόκρισης της σε μια και μόνο πρόσκληση για την προσκόμιση των λογιστικών αρχείων και στοιχείων της, αντιβαίνοντας στην αρχή της χρηστής διοίκησης και στην αρχή της αναλογικότητας. Δεν απέστειλε δηλαδή δύο προσκλήσεις, ως όφειλε και ως αξιώνει πλέον ρητώς η ανωτέρω διάταξη, και δεν προέβη σε καμία περαιτέρω προσπάθεια εξεύρεσης των βιβλίων και στοιχείων της ώστε να καταστεί εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός.

2. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 28 του ΚΦΕ.

Ο έλεγχος σε αντίθεση με όσα ορίζει η Οδηγία Ε. 2015/2020 δεν έλαβε υπόψη του «κάθε διαθέσιμο στοιχείο». Δεν έλαβε δηλαδή υπόψη του δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων, τα οποία είχε στη διάθεση του, εκ των οποίων προκύπτει ότι ο μέσος όρος μικτού κέρδους του κλάδου που δραστηριοποιείται η προσφεύγουσα δεν υπερβαίνει το (15%)».

3. Μη νόμιμη προσφυγή στον έμμεσο προσδιορισμό φόρου του άρθρου 28 όσον αφορά στον προσδιορισμό των φορολογητέων εκρών και εισρών. Μη νομίμως η φορολογική αρχή προέβη σε έμμεσο προσδιορισμό του φόρου εκρών και εισρών για τα έτη 2019 — 2020.

4. Μη νόμιμος υπολογισμός του ύψους των κερδών της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας.

Εν προκειμένω έλεγχος προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη προσφεύγουσας για τα φορολογικά έτη 2019-2020 χωρίς να δεχθεί έκπτωση δαπανών, ακόμη και για τις δαπάνες που προέκυπταν από τις ΜΥΦ, προχώρησε δε στον προσδιορισμό των κερδών όχι βάσει των εμμέσων τεχνικών ελέγχου, που ορίζει ο νόμος, αλλά βαπτίζοντας το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων ως "κέρδη", εκτινάσσοντας ούτω σε δυσθεώρητα ύψη τα ποσά των καταβλητέων

φόρων και προστίμων. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν ανταποκριθεί σε πρόσκληση του φορολογικού ελέγχου και δεν προσκομίσει τα αιτούμενα στοιχεία, η παράβασή του είναι τυπική, επαγομένη μόνον την επιβολή προστίμου σύμφωνα με το άρθρο 54 ΚΦΔ και δεν συνεπάγεται δικαίωμα του ελέγχου να καθορίσει τα φορολογητέα κέρδη του με αναγωγή στα ακαθάριστα έσοδα της οικείας χρήσης και μόνον, ταυτίζοντας έτσι τα φορολογητέα κέρδη της χρήσης με το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων κατά παράβαση κάθε παραδεδεγμένης αρχής της λογιστικής επιστήμης, αλλά και των διδαγμάτων της κοινής πείρας και λογικής.

5. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας ως προς τα επιβληθέντα πρόστιμα του άρθρου 54 ΚΦΔ. Οι εκθέσεις ελέγχου δεν αναφέρονται σε κανένα σημείο τους στα επιβληθέντα πρόστιμα, δηλαδή δεν περιλαμβάνουν καμία απολύτως αναφορά και τεκμηρίωση σχετικά με την επιβολή των προστίμων.

6. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλημμελώς και μη επαρκώς αιτιολογημένες.

-Στην εφαρμογή του άρθρου 28 του ΚΦΕ δεν αναφέρεται σε κανένα σημείο των εκθέσεων ελέγχου ότι ήταν αδύνατος ο λογιστικός προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων της.

-Δεν αιτιολογεί ειδικά και εμπεριστατωμένα για ποιο λόγο επέλεξε να αξιοποιήσει τα εν λόγω ανωτέρω αναφερόμενα διαθέσιμα στοιχεία για τον έμμεσο προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της και για ποιο λόγο δεν χρησιμοποίησε άλλα διαθέσιμα στοιχεία που προβλέπονται στην ανωτέρω Οδηγία 2015/2020, όπως είναι οι δηλώσεις ομοειδών επιχειρήσεων.

-Δεν αιτιολογεί επαρκώς και εμπεριστατωμένα γιατί τα τιμολόγια που εκδόθηκαν από την επιχείρηση «.....» κρίθηκαν «εικονικά» και δεν πραγματοποιήθηκαν οι σχετικές συναλλαγές, β) δεν παραθέτει λεπτομερώς κατά τρόπο σαφή και συγκεκριμένο, στοιχεία και περιστατικά, που να συγκροτούν νόμιμους λόγους χαρακτηρισμού των εν λόγω στοιχείων ως «εικονικών» και γ) στηρίζεται αποκλειστικά στην ανωτέρω Έκθεση Ελέγχου την οποία υιοθετεί άκριτα και αβασάνιστα.

Έκρινε με μη νόμιμη και πλήρη αιτιολογία ότι «το προσδιορισθέν ποσό ακαθάριστων εσόδων ελέγχου, 8.414.323,48€, αποτελεί για τον έλεγχο το σύνολο των φορολογητέων εκροών, υπαγόμενο αποκλειστικά στον κανονικό συντελεστή (24%), δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκαν τα προβλεπόμενα στοιχεία για πωλήσεις απαλλασσόμενες του ΦΠΑ, σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 39» του Ν.2859/2000 και της ΠΟΛ 1150/2017.»

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1^ο & 2^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

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 ΘΕΜΑ: “Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 του Διοικητή της ΑΑΔΕ”:

«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...

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. 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...»

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο είναι μη νόμιμος, διότι η φορολογική αρχή δεν εφάρμοσε τον νόμο και δεν κοινοποίησε δεύτερη πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων ως ο νόμος ορίζει άρθρο 28§1 περ. γ του ΚΦΔ.

Επειδή, η επικληθείσα από την προσφεύγουσα διάταξη της παραγράφου 1, περ. γ' του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, όπως είχε τροποποιηθεί με το άρθρο 22 παρ.13 Ν. 4223/2013,ΦΕΚ Α 287, τροποποιήθηκε εν συνεχεία με το άρθρο 14 Ν. 5073/2023,ΦΕΚ Α 204/11.12.2023, και αναφέρει την εξής περίπτωση προσδιορισμού του εισοδήματος με τις έμμεσες μεθόδους ή με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο: «γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός της προθεσμίας της παρ. 2 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. μετά από δύο σχετικές προσκλήσεις» το οποίο, όμως, σύμφωνα με το άρθρο 59 παρ. 3 του αυτού νόμου (Ν. 5073/2023) εφαρμόζεται για εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη 2023 και επόμενα.

Άρα, εν προκειμένω τυγχάνει μη εφαρμοστέα η υποχρέωση κοινοποιήσεως δύο σχετικών προσκλήσεων, σε αντίθεση με όσα υποστηρίζει η προσφεύγουσα, διότι ο η υπό κρίση έλεγχος αφορά τα φορολογικά έτη 2019 και 2020. Επομένως ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή επομένως η προσφεύγουσα πληρούσε τις προϋποθέσεις προσδιορισμού του εισοδήματος με τις έμμεσες μεθόδους ή με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο, καθώς δεν ανταποκρίθηκε και δεν προσκόμισε τα βιβλία και τα παραστατικά εγγραφών στο έλεγχο. Επιπροσθέτως διαπιστώθηκε ότι κατά το υπό κρίση έτος 2019 προέβη στην παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων από τον με ΑΦΜ(προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013).

Επειδή η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται και ο προσφεύγων, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους με βάση το περί δικαίου αίσθημά τους, με αναλογικότητα και επιείκεια και στο πλαίσιο της αρχής της νομιμότητας της δημόσιας διοίκησης. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, η δημόσια διοίκηση οφείλει να διευκολύνει τους διοικούμενους να προστατεύουν τα συμφέροντά τους και να απολαμβάνουν τα δικαιώματά τους, παρεμποδίζοντας τις αντιφατικές δράσεις που συνεπάγονται ανεπιεικείς και άδικες προς τον διοικούμενο λύσεις.

Εν προκειμένω, από την ελεγκτική διαδικασία ουδέποτε καταστρατηγήθηκε η αρχή της χρηστής διοίκησης και της αναλογικότητας, καθόσον εξετάσθηκαν όλα τα πραγματικά περιστατικά και τα στοιχεία που είχε ο έλεγχος στη διάθεσή του.

Άλλωστε, ουδόλως είναι δυνατό να παραβιάζεται η χρηστή διοίκηση καθώς και η αρχή αναλογικότητας, όταν απλώς η φορολογική αρχή προβαίνει, ως οφείλει, με πλήρη αιτιολόγηση, σε έκδοση πράξεων επιβολής προστίμου και καταλογισμού διαφοράς φόρου κατ' εφαρμογή των κείμενων φορολογικών διατάξεων και προς τούτο ο σχετικός προβαλλόμενος λόγος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή στην οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (σελίδες 6-8 & 36-46), περιγράφονται αναλυτικά, ειδικά και εμπεριστατωμένα όλες οι ενέργειες του ελέγχου καθώς και οι διενεργηθείσες ελεγκτικές επαληθεύσεις τόσο για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων της προσφεύγουσας από επιχειρηματική δραστηριότητα όσο και για τον προσδιορισμό των αγορών της και την αναγνώρισή τους στο κόστος πωληθέντων, με κάθε διαθέσιμο στοιχείο. Αναφορικά δε, με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι ο έλεγχος, σε αντίθεση με τα προβλεπόμενα στην με αριθμ. Οδηγία Ε. 2015/2020 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε, δεν έλαβε δήθεν υπόψη του κάθε διαθέσιμο στοιχείο για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών της επιχείρησης της προσφεύγουσας και συγκεκριμένα δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων, σημειώνεται ότι ουδεμία υποχρέωση της φορολογικής αρχής προκύπτει από τις ισχύουσες διατάξεις και από την Οδηγία Ε. 2015/2020 για την άντληση αυστηρά συγκεκριμένων διαθέσιμων στοιχείων, παρά ο έλεγχος έχει στη διάθεση του **ενδεικτικά και όχι περιοριστικά** μια σειρά από στοιχεία και πληροφορίες, τα οποία δύναται να αξιοποιήσει για τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων. Ο έλεγχος αξιολογεί κάθε φορά τα πραγματικά περιστατικά της εκάστοτε υπόθεσης προκειμένου να κρίνει ποια στοιχεία θα αναζητήσει και θα αξιοποιήσει κατάλληλα. Άλλωστε, τούτο επικυρώνεται από την ίδια τη γραμματική διατύπωση της Οδηγίας Ε. 2015/2020 : «**..Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά...**»

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 3^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 48, παρ. 3 του Ν. 2859/2000:

«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 σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 32 παρ. 1 εδ. β' του Ν. 5104/2024 με τις αναφερόμενες στην εν λόγω διάταξη τεχνικές ελέγχου μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.

Επειδή σύμφωνα με την Α. 1008/2020 με ΘΕΜΑ: «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α'170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα» ορίζεται:

«...Άρθρο 7

Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία...»

Επειδή στις οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού ΦΠΑ ειδικά και εμπεριστατωμένα αναφέρεται ότι λόγω μη προσκόμισης των ζητηθέντων δια του υπ' αριθμ. πρωτ./17.01.2023 αιτήματος παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 Κ.Φ.Δ. λογιστικών βιβλίων και φορολογικών στοιχείων σε συνδυασμό με τη διαπίστωση από τον έλεγχο της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, ο έλεγχος, κατ' εφαρμογή των ως άνω αναφερόμενων νομοθετικών διατάξεων, προχώρησε, ως όφειλε, στον προσδιορισμό των φορολογητέων εισροών και εκροών της προσφεύγουσας με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο (σελ 38-48 οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού Φ.Π.Α) Πιο συγκεκριμένα, δεδομένου ότι ουδέποτε προσκομίσθηκαν τα προβλεπόμενα στοιχεία για πωλήσεις απαλλασσόμενες του Φ.Π.Α., σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 39^Α του Ν. 2859/2000 και της ΠΟΛ. 1150/2017, το προσδιορισθέν από τον έλεγχο για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος ποσό ακαθάριστων εσόδων αποτέλεσε ορθά και νόμιμα για τον έλεγχο το σύνολο των φορολογητέων εκροών, υπαγόμενο αποκλειστικά στον κανονικό συντελεστή (24%). Το γεγονός δε, ότι οι προσδιορισθείσες κατ' αυτόν τον τρόπο φορολογητέες εκροές ταυτίζονται με τα προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης στη φορολογία εισοδήματος ουδεμία επιρροή ασκεί στον ορθό και νόμιμο τρόπο με τον οποίο προσδιορίσθηκαν οι φορολογητέες εκροές, λαμβανομένης υπόψη και της μη ανταπόκρισης της προσφεύγουσας στο προαναφερόμενο αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. Ο έλεγχος έλαβε υπόψη του και αξιοποίησε, επιδεικνύοντας δέουσα επιμέλεια, κάθε διαθέσιμο στοιχείο, ήτοι τα συνυποβαλλόμενα με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος Έντυπα Ε3 των φορολογικών ετών 2019 και 2020, τις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. των φορολογικών ετών 2019 και 2020, τους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες VIES των φορολογικών ετών 2019 και 2020, τα στοιχεία από τα δεδομένα των καταστάσεων

φορολογικών στοιχείων προμηθευτών της παρ. 3 του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013 (ΜΥΦ) για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020, πληροφοριακά δελτία, αντίγραφα των εκθέσεων μερικού ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, επώνυμες καταγγελίες, αιτήματα παροχής πληροφοριών άρθρου 15 του Ν. 5104/2024 προς τις «.....», τα «.....» και τράπεζες, προκειμένου να προσφύγει στον έμμεσο προσδιορισμό των εσόδων και εξόδων της επιχείρησης της προσφεύγουσας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, του άρθρου 32 του Ν. 5104/2024 και της με αριθμ. Α. 1008/2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 4^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.

...

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.».

Επειδή, με το άρθρο 22 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες 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, με την ΠΟΛ.1113/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοίμορφη εφαρμογή των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «Άρθρο 22. 1. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

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

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

...

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

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους....

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000:

«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 σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν...».

Επειδή, σύμφωνα με τα όσα ορίζουν οι διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ΚΦΕ για την αναγνώριση αγορών και δαπανών, είναι απαραίτητη τόσο η προσκόμιση των κατάλληλων δικαιολογητικών (πρωτογενή φορολογικά στοιχεία), όσο και η προσκόμιση δικαιολογητικών για την τραπεζική εξόφληση αυτών των στοιχείων εξόδων, όταν η καθαρή τους αξία ξεπερνά το ποσό των (500) ευρώ.

Επειδή, με βάση τις ισχύουσες διατάξεις, η προσκόμιση παραστατικών που αποδεικνύουν την τραπεζική εξόφληση δαπανών, επεκτείνεται και στο σύνολο δαπανών — ανεξαρτήτως ποσούσχετιζόμενων με τη μισθοδοσία (καταβολές προς εργαζομένους, εργοδοτικές εισφορές, εισφορές εργαζομένων) και την καταβολή ενοικίων.

Επειδή, η συμπερίληψη στοιχείων αγορών και δαπανών στις ΜΥΦ, αποτελεί υποχρέωση των επιχειρήσεων, προκειμένου να δύναται η φορολογική αρχή να πραγματοποιεί διασταυρώσεις. Ωστόσο, η καταχώρηση των στοιχείων εξόδων σε αυτές, σε καμία περίπτωση δεν σηματοδοτεί και την αναγνώριση - έκπτωση των εν λόγω αγορών/δαπανών.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, εντός της οριζόμενης προθεσμίας.

Για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, ελήφθησαν υπόψη τα εξής δεδομένα:

-Οι υπ' αριθμό δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, φορολογικών ετών 2019 & 2020.

-Τα στοιχεία που έλαβε ο έλεγχος από την εταιρεία, με ΑΦΜ με το υπ' αριθμό πρωτ. /21-10-2024 έγγραφο, κατόπιν αιτήματος του αρ. 15 ΚΦΔ με αρ. πρωτ. /10-10-2024.

-Οι πρωτογενείς πιστώσεις που εντοπίστηκαν κατόπιν επεξεργασίας των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών ημεδαπής, Οι εν λόγω κινήσεις αντλήθηκαν μέσω του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών.

-Τα στοιχεία από τα δεδομένα των καταστάσεων φορολογικών στοιχείων πελατών της παρ. 3 του άρθρου 14 του ν.4174/2013 (ΜΥΦ) που υποβλήθηκαν από την προσφεύγουσα για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2019 & 2020.

Από τον υπό κρίση έλεγχο διαπιστώθηκε ότι τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2019 βάσει δήλωσης ανέρχονταν στο ύψος των 8.101.158,54€, ενώ βάσει των ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενεργήθηκαν και των πληροφοριών από τρίτους που ήλθαν στη διάθεση του ελέγχου, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν στο ποσό των 8.414.323,48€, ήτοι εντοπίστηκε διαφορά (απόκρυψη φορολογητέας ύλης) ύψους 313.164,94€.

Όσον αφορά το φορολογικό έτος 2020, τα ακαθάριστα έσοδα βάσει δήλωσης ανέρχονταν στο ύψος των 16.240.768,70€ ενώ βάσει των ελεγκτικών επαληθεύσεων και των πληροφοριών από τρίτους που ήλθαν στη διάθεση του ελέγχου, τα ακαθάριστα έσοδα ελέγχου προσδιορίστηκαν στο ποσό των 13.311.274,21 €. Συνεπώς, ο έλεγχος αναγνώρισε τα δηλωθέντα έσοδα της προσφεύγουσας, ήτοι αναγνώρισε το δηλούμενο ποσό των 16.240.768,70€.

Επειδή ο έλεγχος, βάσει των διενεργούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων και των πληροφοριών που άντλησε από τα αιτήματα παροχής πληροφοριών από τρίτους του άρθρου 15 του Ν. 5104/2024, που απέστειλε στους προμηθευτές της προσφεύγουσας (σελ. 41 45 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος), αναγνώρισε τις διενεργηθείσες αγορές εμπορευμάτων, λαμβάνοντας υπόψη τις ισχύουσες διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του Ν. 4172/2013, δεδομένου ότι προέκυπτε η άμεση σύνδεση και συνάφεια αυτών με τις διενεργηθείσες πωλήσεις της επιχείρησης της προσφεύγουσας. Πιο συγκεκριμένα, ο έλεγχος, για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2019 και 2020, έλαβε υπόψη τα αναλυτικά οικονομικά στοιχεία του συνυποβαλλόμενου εντύπου Ε3 των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, τους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και τα ποσά των εμβασμάτων της ΠΟΛ 1033/2014, τα πληροφοριακά δελτία και την αλληλογραφία με τις ελεγκτικές υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε., τις ΜΥΦ των αντισυμβαλλόμενων προμηθευτών της προσφεύγουσας και τις απαντήσεις που παρείχαν οι προμηθευτές στα αιτήματα παροχής πληροφοριών που απέστειλε ο έλεγχος βάσει του άρθρου 15 του Ν. 5104/2024, επαληθεύσε και αναγνώρισε για έκπτωση από τα προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας, βάσει ελέγχου, για το ελεγχόμενο έτος 2019 αγορές ύψους 1.941.178,18€ και για το ελεγχόμενο έτος 2020 αγορές ύψους 11.411.247,44€.

Αναφορικά δε με το σύνολο των δηλωθεισών δαπανών των υπό κρίση φορολογικών ετών 2019 και 2020, ανερχόμενες στο ποσό των 123.596,99€ και 1.339.994,87€ αντίστοιχα, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε αίτημα του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. για την προσκόμιση βιβλίων, στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών, ως εκ τούτου δεν ήταν δυνατό να διαπιστωθεί από τον έλεγχο με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ότι πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης, ότι αντιστοιχούσαν σε πραγματική συναλλαγή και ότι εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Περαιτέρω, με βάση τις προαναφερθείσες διατάξεις, η προσκόμιση παραστατικών που αποδεικνύουν την τραπεζική εξόφληση δαπανών, επεκτείνεται και στο σύνολο δαπανών ανεξαρτήτως ποσού σχετιζόμενων με τη μισθοδοσία (καταβολές προς εργαζομένους, εργοδοτικές εισφορές, εισφορές εργαζομένων) και την καταβολή ενοικίων, τις οποίες αναζήτησε επιμελώς ο έλεγχος στις αναλυτικές κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας, δίχως, ωστόσο, να καταστεί δυνατή η ταυτοποίησή τους.

Επειδή σε κάθε περίπτωση τα φορολογητέα κέρδη της χρήσης δεν ταυτίζονται με το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων, όπως αβασίμως επικαλείται η προσφεύγουσα καθώς ο έλεγχος αξιοποίησε με τη δέουσα επιμέλεια τα διαθέσιμα στοιχεία προς προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών με βάση το οριζόμενο νομοθετικό πλαίσιο. Όπως αναλυτικά αναφέρεται στην οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ο έλεγχος προέβη σε πλήθος ενεργειών και διασταυρώσεων προκειμένου να προσδιοριστεί τόσο το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων, όσο και το ύψος των εξόδων (αγορών και δαπανών) της προσφεύγουσας επιχείρησης, προκειμένου να διαπιστώσει εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις αναγνώρισης των δαπανών με βάση τις ισχύουσες διατάξεις. Εν τέλει το υπό κρίση έτος 2019 τα ακαθάριστα έσοδα από την επιχειρηματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας προσδιορίστηκαν στο ύψος των 8.414.323,48€ και τα φορολογητέα κέρδη στο ύψος των 5.399.309,60€ και κατά το ελεγχόμενο έτος 2020 τα ακαθάριστα έσοδα από την επιχειρηματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας προσδιορίστηκαν στο ύψος των 16.240.768,70€ και τα φορολογητέα κέρδη στο ύψος των 4.268.593,36€ .

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 5° ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή στις με ημερομηνία θεώρησης 20.12.2024 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α, αναγράφεται σαφώς και πλήρως τεκμηριωμένα ότι οι υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος και Φ.Π.Α. (βλ. σελ. 50-52 της Έκθεσης ΦΠΑ και 50-52 της Έκθεσης Εισοδήματος) κρίθηκαν ανακριβείς για τις υπό κρίση φορολογικές περιόδους 01/01/2019 - 31/12/2019 και 01/01/2020 - 31/12/2020. Επιπροσθέτως, στις εν λόγω εκθέσεις υπάρχουν αναλυτικοί πίνακες ανά φορολογικό έτος και φορολογία στους οποίους απεικονίζονται αριθμητικά οι προσδιορισθείσες ανακρίβειες του εισοδήματος και Φ.Π.Α, το ποσό της διαφοράς του φόρου, το πρόστιμο του φόρου με ευκρινή αναγραφή της διάταξης του νόμου, ήτοι το άρθρο 54 του Κ.Φ.Δ., βάσει της οποίας επιβλήθηκε το πρόστιμο η οποία ορίζει ότι : *«1. Όταν η φορολογική δήλωση είναι ανακριβής και το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς φόρου που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:*

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

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

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

2. Ειδικά για ανακριβείς δηλώσεις Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) του άρθρου 38 ή του άρθρου 47α του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ν. 2859/2000, Α' 248) ή δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς..»

Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα επικαλείται άγνοια στην μέθοδο υπολογισμού του προστίμου βάσει των διατάξεων του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., ισχυρισμός καθ' όλα αβάσιμος καθώς στην εν λόγω διάταξη προβλέπεται με σαφήνεια η επιβολή κυρώσεων για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ανά είδος φορολογίας. Κατόπιν των ανωτέρω, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι εκθέσεις ελέγχου δεν αναφέρονται σε κανένα σημείο τους στα επιβληθέντα πρόστιμα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 6° ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας [Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519]. Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου*» με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ίδιου κώδικα 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*» και με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ίδιου κώδικα 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. 2. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται από υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης μετά από την έκδοση εντολής ελέγχου από το αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης. ...

Επειδή, όσον αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας σχετικά με την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, επισημαίνεται ότι οι εκθέσεις ελέγχου αποτελούν την αιτιολογία των επίδικων πράξεων, αναγράφουν τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και σε αυτές εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Στην ίδιες εκθέσεις γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στις προσβαλλόμενες πράξεις γίνεται ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων και προστίμων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Άρα λοιπόν, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων δεν είναι αόριστη και ανεπαρκώς αιτιολογημένη. Στην προκειμένη περίπτωση, στις εκθέσεις ελέγχου αναφέρονται οι νόμιμες διατάξεις, τα πραγματικά περιστατικά, τα διαθέσιμα στοιχεία που ελήφθησαν υπόψη, καθώς και οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του ελέγχου, που στοιχειοθετούν τους λόγους καταλογισμού, σε βάρος της προσφεύγουσας, της διαφοράς κυρίου φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου και ως εκ τούτου δεν τίθεται ζήτημα έλλειψης ή ανεπαρκούς αιτιολογίας ούτε των προσβαλλόμενων πράξεων ούτε των οικείων εκθέσεων ελέγχου.

Δεδομένου ότι, η προσφεύγουσα ουδέποτε ανταποκρίθηκε και προσκόμισε, ως όφειλε, κανένα από τα αιτηθέντα στοιχεία, ο έλεγχος αξιοποίησε και επεξεργάστηκε το σύνολο των στοιχείων που είχε η Φορολογική Διοίκηση στην διάθεσή της από τα πληροφοριακά συστήματά της, τις ελεγκτικές της Υπηρεσίες καθώς και των στοιχείων που συνέλεξε από τρίτες πηγές κατόπιν αποστολής αιτημάτων παροχής πληροφοριών σε τρίτους, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 15 παρ. 3 του Κ.Φ.Δ.

Επειδή ειδικότερα, όσον αφορά στον ισχυρισμό της προσφεύγουσας σχετικά με τα είκοσι τέσσερα (24) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 1.543.947,74€ πλέον ΦΠΑ 24% ποσού 370.547,46€, που έλαβε από την εκδότρια επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ, επισημαίνεται ότι από τον έλεγχο έγινε αποδεκτό το πόρισμα της από 12/10/2023 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου ν. 4308/2014 και 4987/2022 της Ε' Υποδ/νσης Λάρισας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣ/ΚΗΣ και διαπιστώθηκαν για την εν λόγω επιχείρηση τα ακόλουθα:

- Προέβη σε έναρξη εργασιών στις 13/03/2018, εντούτοις **δεν έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος**, ως όφειλε, για **κανένα φορολογικό έτος** έως την ολοκλήρωση του ελέγχου.
- **Δεν βρέθηκε ούτε προέκυψε άλλη διεύθυνση κατοικίας ή εργασίας** από τις δηλωθείσες στο σύστημα TAXIS, όπως προέκυψε από την έγγραφη απάντηση της Διεύθυνσης Ασφαλείας Αττικής του Τμήματος Αλλοδαπών, Επίσης στο TAXI5, στο σύστημα καταχωρήσεων μισθωτηρίων συμβολαίων, δεν βρέθηκε καταχωρημένη δήλωση μίσθωσης ακινήτου, στον ΑΦΜ του, για την δηλωθείσα κατοικία του στην Αγία Παρασκευή Ν. Αττικής.
- Για το φορολογικό έτος 2019, **δεν έχει υποβάλει δηλώσεις - καταστάσεις φορολογικών στοιχείων (Μ.Υ.Φ.)**.

- Από την διασταύρωση των δηλώσεων Μ.Υ.Φ. των αντισυμβαλλομένων του με ΑΦΜ του φορολογικού έτους 2019, διαπιστώθηκε ότι δεν δηλώθηκε ως πελάτης, δηλαδή ότι **δεν αγόρασε εμπορεύματα από κανένα προμηθευτή ενώ δηλώθηκε ως προμηθευτής μόνο από την προσφεύγουσα**, δηλαδή ότι της πούλησε εμπορεύματα καθαρής αξίας €1.543.947,74 πλέον Φ.Π.Α. €370.547,46.
- **Δεν απασχόλησε προσωπικό**, όπως προέκυψε από την απάντηση του ΕΦΚΑ Δ ΤΟΠΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΚΕΝΤΡΙΚΟΥ ΤΟΜΕΑ με αρ. πρωτ./08-02-2023.
- **Δεν έχει υποβάλει δηλώσεις VIES** για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ούτε έχει δηλωθεί στο VIES από προμηθευτές της Ε.Ε.
- Δεν διέθετε επαγγελματική έδρα, ούτε άλλους αποθηκευτικούς χώρους, ενώ όλα τα φορολογικά στοιχεία της, το φορολογικό έτος 2019 εκδόθηκαν προς μία οντότητα-πελάτη, ήτοι την προσφεύγουσα με Α.Φ.Μ. τα οποία δεν εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος, όπως προέκυψε από την άρση του τραπεζικού απορρήτου. Αμφότερες οι δύο οντότητες δεν ανταποκρίθηκαν σε σχετικά αιτήματα παροχής πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣ/ΚΗΣ και δεν προσκόμισαν τα ζητηθέντα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης «.....».

Επειδή όπως προέκυψε από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., η προσφεύγουσα εξέπεσε τα πιο πάνω ληφθέντα φορολογικά στοιχεία, αυξάνοντας τις δαπάνες της με εικονικές δαπάνες, με αποτέλεσμα την αντίστοιχη μείωση των καθαρών κερδών της στην φορολογία εισοδήματος και την αύξηση του φόρου εισροών στον ΦΠΑ της υπό κρίση χρήσης 2019.

Επειδή οι αρμόδιες ελεγκτικές αρχές (ΥΕΔΔΕ ΘΕΣ/ΚΗΣ και Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) απέδειξαν ότι η εκδότρια επιχείρηση είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, καθώς και ότι, ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου των εργασιών της, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές προς την προσφεύγουσα, η οποία ως έχουσα το βάρος της απόδειξης, δεν απέδειξε την αλήθεια των συναλλαγών αυτών (ΣΤΕ 1404/2015, 1238/2018 κ.λ.π.), Κατά συνέπεια τα είκοσι τέσσερα (24) φορολογικά στοιχεία, συνολικής αξίας 1.543.947,74€ πλέον ΦΠΑ 24% ποσού 370.547,46€, έκδοσης της επιχείρησης «.....», με ΑΦΜ που η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της το έτος 2019 ορθώς και πλήρως αιτιολογημένα κρίθηκαν από τον έλεγχο εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, και αφαιρέθηκαν από τις αγορές και κατά συνέπεια και από τις φορολογητέες εισροές του έτους 2019, ο δε ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ελλείψεως επαρκούς αιτιολογίας είναι ουσία αβάσιμος και απορρίπτεται.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν προβάλλει ισχυρισμούς αναφορικά με την προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./20-12-2024 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου αρ. 53 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2024 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 20/12/2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και ΕΛΠ-ΚΦΔ

επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Κατόπιν αυτών,

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **19-01-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ, και την επικύρωση:

α) της υπ' αριθμ. / **20-12-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος φορολογικού έτους **2019**,

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

Διαφορά φόρου	2.411.997,26 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	1.205.998,63 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	533.810,06 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.151.805,95 €

β) της υπ' αριθμ. / **20-12-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος φορολογικού έτους **2020**,

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

Διαφορά φόρου	1.909.730,52 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	954.865,26 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.864.595,78 €

γ) της υπ' αριθμ. / **20-12-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/01/2019-31/12/2019**,

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

Διαφορά φόρου	2.016.667,52 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	1.008.333,76 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.025.001,28 €

δ) της υπ' αριθμ. / **20-12-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/01/2020-31/12/2020**

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

Διαφορά φόρου	3.855.483,92 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	1.927.741,96 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.783.225,88 €

ε) της υπ' αριθμ. / **20-12-2024** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου αρ. 53 ΚΦΔ, φορολογικού έτους **2024** του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

Συνολικό ποσό : 500,00 €.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.