



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ: Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312-350

Email : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 07/05/2025

Αριθμός απόφασης: 1341

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 απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικά υποβληθείσα (ID) ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, με αντικείμενο δραστηριότητας, έδρα στην που τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας (διπλοπλογραφικά), κατά:

- της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής,

- της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής,
 - της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής,
 - της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής,
- καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα,
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις οικείες απόεκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.
 6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής,
 7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, 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:

- Με την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους **2018**, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, η ζημιά του έτους προσδιορίστηκε στο ποσό των 3.591,57 ευρώ, αντί της δηλωθείσας ζημιάς ποσού 90.545,85 ευρώ (πλέον προσωρινών διαφορών ΔΛΠ/ΕΛΠ-ΦΒ ποσού 4.661,18 ευρώ).
- Με την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους **2019**, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, η ζημιά του έτους προσδιορίστηκε σε μηδέν (0,00) ευρώ, αντί της δηλωθείσας ζημιάς ποσού 61.021,12 ευρώ και κατόπιν προσθήκης της προσδιορισθείσας ζημιάς του προηγούμενου έτους, η τελική ζημιά ανήλθε σε 3.591,57 ευρώ.
- Με την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους **2018**, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 6.140,97 ευρώ και πρόστιμο άρθρου 58Α ν. 4987/2022 ποσού 3.070,49 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **9.211,46** ευρώ.
- Με την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους **2019**, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 17.176,40 ευρώ και πρόστιμο άρθρου 58Α ν. 4987/2022 ποσού 8.588,21 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **25.764,61** ευρώ.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ:

Οι ως άνω διαφορές προσδιορίστηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου, βάσει των απόεκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. φορολογικών ετών 2018 και 2019, που συντάχτηκαν δυνάμει της με αριθμόεντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η απόΈκθεση Μερικού Ελέγχου - Επεξεργασίας ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, σύμφωνα με την οποία προέκυψαν τα εξής:

«...ο έλεγχος επικεντρώθηκε σε ελεγκτικές επαληθεύσεις για το αν εκδόθηκαν προσηκόντως τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία αξίας (ΑΛΠ) για τις ηλεκτρονικές παραγγελίες μέσω της πλατφόρμας της, που έλαβαν χώρα από πελάτες της ελεγχόμενης και εκτελέστηκαν από την ελεγχόμενη κατά το έτος 2018.

Με το Αρ. Πρωτ:ΥΕΔΔΕέγγραφο μας ζητήσαμε από την επιχείρηση να μας αποσταλούν αναλυτικά στοιχεία για τις ηλεκτρονικές παραγγελίες που έλαβαν χώρα μέσω της πλατφόρμας για λογαριασμό της ελεγχόμενης για το έτος 2018. Πιο συγκεκριμένα, ζητήθηκαν - μεταξύ άλλων- να μας αποσταλούν (σε αρχείο «επεξεργασίας πινάκων-excel») κατάσταση με ης αναλυτικές παραγγελίες (με αναφορά των παραγγελθέντων ειδών) σε ημερήσια βάση που έχουν γίνει και διεκπεραιωθεί, από την ελεγχόμενη, μέσω τουκλπ, ανά ημέρα από την 01/01/2018 έως και την 31/12/2018.

Με το Αρ. Πρωτ (ΕΙΣ.ΥΕΔΔΕ):ηλεκτρονικό μήνυμα, απεστάλησαν από την επιχείρηση τα ζητηθέντα στοιχεία με τις παραγγελίες πελατών της ελεγχόμενης,, μέσα από την ηλεκτρονική πλατφόρμα της

.... Στη συνέχεια ο έλεγχος αξιοποιώντας τους Πίνακες 1 και 2- προέβη στην παραγωγή του Πίνακα 3, που ακολουθεί και στον οποίο καταχωρήθηκαν διακριτά,

α) οι εκδοθείσες αποδείξεις (χωρίς το περιβαλλοντικό τέλος πλαστικής σακούλας και χωρίς τις εκδοθείσες αποδείξεις «ΤΡΑΠΕΖΙΑ») καθώς και

β) οι παραγγελίες από την πλατφόρμα της

Οι καταχωρήσεις των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων αξίας και των ηλεκτρονικών παραγγελιών, ταξινομήθηκαν με βάση τον αριθμό της παραγγελίας της πλατφόρμας της

Με την ταξινόμηση αυτή ο έλεγχος εντόπισε:

-για ποιες ηλεκτρονικές παραγγελίες δεν είχε εκδοθεί το σχετικό φορολογικό παραστατικό, δηλαδή αν δεν εντοπιζόταν απόδειξη (αρχείο a.txt) αμέσως μετά την ηλεκτρονική παραγγελία, καθώς και εκείνες τις ηλεκτρονικές παραγγελίες για τις οποίες είχαν εκδοθεί φορολογικά παραστατικά όταν, χρονικά αμέσως μετά την ηλεκτρονική παραγγελία, εντοπιζόταν απόδειξη (a.txt) ίσης αξίας με την ηλεκτρονική παραγγελία.

Ο έλεγχος έλαβε την παραδοχή αν σε διάστημα δυο ωρών μετά την ηλεκτρονική παραγγελία δεν εντοπίζεται έκδοση ΑΛΠ τότε ο έλεγχος παίρνει θέση ότι η ελεγχόμενη δεν προέβη στην έκδοση του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου αξίας για την ηλεκτρονική παραγγελία, αφού σύμφωνα με όσα ισχύουν στα καταστήματα εστίασης και τα διδάγματα της κοινής πείρας, η παραγγελία και η διανομή εν προκειμένω, για φαγητό έχει πάντοτε εκτελεσθεί στο ως άνω χρονικό διάστημα...

Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο που διενεργήθηκε στα εκδοθέντα παραστατικά και στις πραγματοποιηθείσες παραγγελίες μέσω της πλατφόρμας της, διαπιστώθηκε - αρχικώς- η μη έκδοση 21.892 Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης, από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. ή άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας για πώληση αγαθών μέσω μεμονωμένων/διακριτών ηλεκτρονικών παραγγελιών που λάβατε και εκτελέσατε, προς μεμονωμένους πελάτες, με χρήση της πλατφόρμας παραγγελιών της εταιρείας, το φορολογικό έτος 2018, συνολικής καθαρής αξίας

174.289,28 € πλέον ΦΠΑ 24% 41.781,43 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8,12 και 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.)...

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκαν, το αριθ.Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.)-Κλήση Προς Ακρόαση και η με αριθ.Πράξη Προσωρινού Προσδιορισμού Προστίμου...

Κατόπιν της εξέτασης τον υπομνήματος, τα νέα δεδομένα που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου και τις παρεπόμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις που επακολούθησαν, ο αριθμός των παραβάσεων επαναπροσδιορίζεται σε 5.553 μη εκδόσεις ΑΛΠ, συνολικής καθαρής αξίας 43.887,11 €, πλέον ΦΠΑ 10.532,90 € (από τις αρχικώς καταλογισθείσες παραβάσεις των 21.8928 μη εκδόσεων ΑΛΠ, συνολικής καθαρής αξίας 174.289,28 € πλέον ΦΠΑ 24% 8 41.781,43 €)...

XIII. ΔΙΑΠΙΣΤΩΘΕΙΣΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ

Σε βάρος της επιχείρησηςμε αντικείμενο με έδρα την οδό με ΑΦΜ:..... αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ ΙΓ' Αθηνών, καταλογίζουμε τις ακόλουθες παραβάσεις:

Φορολογικό έτος 2018

Μη έκδοση πέντε χιλιάδων πεντακοσίων πενήντα τριών 5.553 Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης, από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. ή άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας για πώληση αγαθών μέσω - μεμονωμένων/διακριτών-ηλεκτρονικών παραγγελιών που λάβατε και εκτελέσατε, προς μεμονωμένους πελάτες, με χρήση της πλατφόρμας παραγγελιών της εταιρείας, το φορολογικό έτος 2018, συνολικής καθαρής αξίας 43.887,11 € πλέον ΦΠΑ 24% 10.532,90 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8,12 και 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Οι παραπάνω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 58Α του Ν.4174/2033 (Κ.Φ.Δ.),όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν...»

Κατόπιν, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής με έγγραφό της απέστειλε, λόγω αρμοδιότητας, το φάκελο της υπόθεσης στη Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, η οποία εξέδωσε και κοινοποίησε στην προσφεύγουσα την υπ' αριθμ.πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ν. 4987/2022, καθώς επίσης και στο 2^ο ΕΛΚΕ Αττικής αναφορικά με τον έλεγχο φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Κατά της προαναφερόμενης πράξης επιβολής προστίμου ασκήθηκε η υπ' αριθμ.ενδικοφανής προσφυγή, επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ.απορριπτική απόφαση του Προϊσταμένου της υπηρεσίας μας.

Στη συνέχεια από το 2^ο ΕΛΚΕ Αττικής διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. Κοινοποιήθηκε το υπ' αριθμ. πρωτ.αίτημα παροχής πληροφοριών με το οποίο ζητήθηκε η προσκόμιση των λογιστικών αρχείων και στοιχείων που τηρήθηκαν κατά τα ελεγχόμενα έτη. Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη προσκόμισε μέρος μόνο των λογιστικών της αρχείων.

Ο έλεγχος, δέχτηκε και υιοθέτησε τα αποτελέσματα του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής και επιπλέον πραγματοποίησε ελεγκτικές επαληθεύσεις κατ' εφαρμογή της ΠΟΛ 1124/2015 και προέβη σε διαπιστώσεις, τις οποίες συμπεριέλαβε στο με αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθρου 33 του Κ.Φ.Δ. Αφού λήφθηκαν υπόψη οι αιτιάσεις της προσφεύγουσας, συντάχθηκαν οι απόεκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α. και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Βάσει του διενεργηθέντος ελέγχου:

α) Η ζημιά του φορολογικού έτους 2018, προσδιορίστηκε στο ποσό των 3.591,57 ευρώ, αντί της δηλωθείσας ζημιάς ποσού 90.545,85 ευρώ, λόγω διαπίστωσης λογιστικών διαφορών ποσού 86.954,28 ευρώ.

β) η ζημιά του έτους 2019, προσδιορίστηκε σε μηδέν (0,00) ευρώ, αντί της δηλωθείσας ζημιάς ποσού 61.021,12 ευρώ.

γ) Στις φορολογητέες εκροές του φορολογικού έτους 2018 προστέθηκε ποσό 43.887,11 ευρώ λόγω της μη έκδοσης 5.553 ΑΛΠ, βάσει των αποτελεσμάτων του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής.

γ) Στις φορολογητέες εκροές του φορολογικού έτους 2019 προστέθηκε η δηλωθείσα ζημιά του έτους ποσού 61.021,12 ευρώ.

Συγκεκριμένα στην απόέκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, στην ενότητα 2 «ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΠΑΡΟΝΤΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ» αναφέρονται τα κάτωθι:

«ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

Από τα δεδομένα της ελεγχόμενης προκύπτει αρνητικός συντελεστής μικτού κέρδους που προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις της ελεγχόμενης που οφείλεται:

- Φερόμενη Πώληση ειδών κάτω του κόστους,

- Βάσει της απόπληροφοριακής έκθεσης φόρου εισοδήματος της ΥΕΔΔΕ Αττικής η οποία επισυνάπτεται στην παρούσα και αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της, προέκυψε για την ελεγχόμενη πώληση αγαθών μέσω πλατφορμών οι οποίες δεν συμπεριελήφθησαν στα ακαθάριστα έσοδα, αναλυτικότερα:

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ
ΠΩΛΗΣΕΙΣ	201.738,30	201.738 30
ΑΓΟΡΕΣ	203.167 35	203.167 35
ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΑΜΕΣΑ ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	89.116,80	86.648,72
ΑΡΝΗΤΙΚΟ ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	-90.545 85	-86.954 28

Οι δαπάνες οι οποίες διαπιστώθηκε ότι αφορούν άμεσα το κόστος πωληθέντων είναι οι ακόλουθες:

.....	ΤΑΚΤΙΚΕΣ ΑΠΟΔΟΧΕΣ	41.155,58
.....	ΕΡΓΟΔΟΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΙΚΑ	10.210,69
.....	ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ ΓΙΑ ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΜΕ ΦΠΑ	33.026,79
.....	ΚΟΙΝΟΧΡΗΣΤΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	191,46
.....	ΦΩΤΑΕΡΙΟ ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣ.ΜΕ ΦΠΑ	<u>2.064,20</u>
	ΣΥΝΟΛΟ	86.648,72

Η διαφορά μεταξύ των δαπανών δήλωσης και ελέγχου που αφορούν άμεσα το κόστος πωληθέντων ($89.116,80 - 86.648,72 = 2.468,08$) έγκειται στο γεγονός ότι δαπάνες που συμπεριλήφθησαν δεν αφορούν το άμεσο κόστος πωληθέντων αλλά τις λοιπές λειτουργικές δαπάνες.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

Η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε τα λογιστικά στοιχεία (εσόδων και αγορών και δαπανών) . Για τον

λόγο αυτόν ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων έγινε με κάθε διαθέσιμο στοιχείο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 ν.4172/2013».

Ενώ στην ενότητα 5 «ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ», προσδιορίζονται τα ακαθάριστα έσοδα και τα συνολικά κέρδη/ζημιές για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, ως εξής:

«ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2018-31/12/2018:

Φορολογική περίοδος 01-01-2018 / 31-12-2018	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ
Δηλωθέντα Ακαθάριστα Έσοδα φορολογικής περιόδου	201.738,30	288.692,58
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων ελέγχου χρήσεως	201.738,30	288.692,58
1. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		
Δηλωθέντα καθαρά αποτελέσματα	- 90.545,85	- 90.545,85
Πλέον δηλωθείσες λογιστικές διαφορές δήλωσης	4.661,18	4.661,18
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου		86.954,28
Συνολικά καθαρά κέρδη/ζημιά βάσει ελέγχου	-95.207,03	- 3.591,57

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2019-31/12/2019:

Φορολογική περίοδος 01-01-2019 / 31-12-2019	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ
Δηλωθέντα Ακαθάριστα Έσοδα φορολογικής περιόδου	363.213,29	424.234,41
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων ελέγχου χρήσεως		424.234,41
1. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		
Δηλωθέντα καθαρά αποτελέσματα	-61.021,12	0,00
Πλέον δηλωθείσες λογιστικές διαφορές δήλωσης		
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου		
Συνολικά καθαρά κέρδη/ζημιά βάσει ελέγχου	-61.021,12	0,00

Σύμφωνα δε με την από την απόέκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. στην ενότητα «ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ» αναφέρονται τα κάτωθι:

«ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

Ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων έγινε με βάση την πληροφοριακή έκθεση Φ.Π.Α. της ΥΕΔΔΕ Αττικής της οποίας οι διαπιστώσεις και τα πορίσματα υιοθετούνται στο σύνολό τους και αποτελούν αναπόσπαστο κομμάτι της παρούσης, στην οποία οι αναφερόμενες παραλείψεις αφορούν τη ΜΗ έκδοση πέντε χιλιάδων πεντακοσίων πενήντα τριών (5.553) Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης, από τον εν χρήσει ΦΗΜ ή άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας για πώληση αγαθών μέσω μεμονωμένων/διακριτών ηλεκτρονικών παραγγελιών που έλαβε και εκτέλεσε προς μεμονωμένους πελάτες της, με χρήση της πλατφόρμας παραγγελιών της εταιρείας, το φορολογικό έτος 2018 συνολικής καθαρής αξίας 43.887,11 ευρώ πλέον ΦΠΑ 24% 10.532,90 ευρώ, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του ν. 4308/2017 (ΕΛΠ).

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

Η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε τα στοιχεία εσόδων, αγορών και δαπανών. Για το λόγο αυτόν ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων έγινε με κάθε διαθέσιμο στοιχείο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013.

Για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων με βάση τα στοιχεία από τρίτους (της εταιρείας) στα οποία οι αναφερόμενες συναλλαγές αφορούν την έκδοση 40.338 Αποδείξεων Λιανικής πώλησης από τον εν χρήσει ΦΗΜ ή άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας για πώληση αγαθών μέσω μεμονωμένων-διακριτών ηλεκτρονικών παραγγελιών που έλαβε και εκτέλεσε προς μεμονωμένους πελάτες της, με χρήση της πλατφόρμας παραγγελιών της εταιρείας το φορολογικό έτος 2019 συνολικής καθαρής αξίας 325.807,36 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 78.193,75 ευρώ συνολική αξία συναλλαγών 404.001,11 ευρώ, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ).

Για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων με βάση την ανάλυση του αρνητικού μικτού κέρδους και των αποτελεσμάτων του ελέγχου, προκύπτουν τα ακόλουθα αποτελέσματα:

Στις δηλωθείσες φορολογητέες εκροές βάσει δήλωσης αξίας 335.915,35 ευρώ προστίθεται το αρνητικό μικτό κέρδος 61.021,12 ευρώ και οι φορολογητέες εκροές βάσει ελέγχου προσδιορίζονται σε 424.234,41 ευρώ.

ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΑΝΑ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΕΚΡΟΩΝ ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΔΗΛΩΘΕΝΤΩΝ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΟΥ

	Βάσει δήλωσης		Βάσει ελέγχου	
Εκροές με 13%	207.084,77	26.921,03	261.531,62	33.999,11
Εκροές με 24%	128.830,58	30.919,34	162.702,79	73.047,78
ΣΥΝΟΛΑ	335.915,35	57.840,37	424.234,41	73.047,78

...»

Η προσφεύγουσα με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση άλλως η τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1^{ος} ισχυρισμός: Παντελώς αναιτιολόγητα και αντιφατικά, για το φορολογικό έτος 2019, η φορολογική αρχή προβαίνει στον καταλογισμό σε βάρος της εταιρείας, ποσού 61.021,12 ευρώ, ως αρνητικό μικτό κέρδος, όπου ουσιαστικά, η δηλωθείσα ζημία μετατρέπεται σε φορολογητέο εισόδημα, χωρίς καμία περαιτέρω διευκρίνιση ή αιτιολογία.

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι:

«αφενός μεν, ο έλεγχος προέβη σε μια θεωρητική παραδοχή προσαύξησης των πωλήσεων, χωρίς να τεκμηριώνει και να αιτιολογεί το συμπέρασμά του στηριζόμενος σε πραγματικά δεδομένα και περιστατικά, αφετέρου δε, η περίπτωση ζημιογόνου αποτελέσματος προβλέπεται στις διατάξεις του άρθρου 4 του ν.2238/1994, ενώ η πώληση κάτω του κόστους χωρίς την ύπαρξη συγκεκριμένων αποδεικτικών στοιχείων ως προς την μη παραγωγικότητα των δαπανών που συνθέτουν το κόστος πωληθέντων, δεν μπορεί να αποτελέσει περίπτωση λογιστικής διαφοράς του άρθρου 31 παρ.1 του ν.2238/1994. [βλ. adhoc υπ' αριθμ. Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της ΑΑΔΕ...

Κατόπιν των ανωτέρω, οι προσβαλλόμενες εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ, ως προς τον προσδιορισμό και των ακαθαρίστων εσόδων, κρίνονται αόριστες και εκ του λόγου αυτού καθίστανται αναιτιολόγητες και οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού...»

2^{ος} ισχυρισμός: Αναφορικά με τη φερόμενη πώληση ειδών κάτω του κόστους, δε λήφθηκε υπόψη το γεγονός ότι κατά το επίδικο χρονικό διάστημα (έτος 2018), η εταιρεία ήταν νεοσύστατη και παρείχε χαμηλότερες τιμές στα προς πώληση προϊόντα της, προκειμένου να προσελκύσει το αγοραστικό κοινό.

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι:

«Σε κάθε περίπτωση όμως, είναι δυνατό να πωλούνται εμπορεύματα σε τιμές κάτω του κόστους, εφόσον συντρέχουν λόγοι που το δικαιολογούν, όπως εν προκειμένω και δη, για πώληση συγκεκριμένων προϊόντων, σε τιμές κάτω του κόστους, για επιχειρηματικούς λόγους και δίχως να γίνει κατάχρηση από μέρους μας, όπως αποτυπώνεται στο άρθρο 38 του ΚΦΔ».

3ος ισχυρισμός επί της μη προσκόμισης (εκδοθέντων και ληφθέντων) φορολογικών στοιχείων: ισχυρίζεται ότι έχουν ήδη προσκομιστεί στον έλεγχο τα παρακάτω λογιστικά αρχεία:

- Δέκα (10) συνημμένα έγγραφα (excel) – Ισοζύγια Γενικού Καθολικού,
- Τέσσερα (4) συνημμένα – Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων 2018 και 2019,

- Ισοζύγια των ετών 2018 και 2019, καθώς και Αναλυτικό Καθολικό των ετών 2018 και 2019.

Με την παρούσα δε, προσκομίζει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, έντυπα Ε3, Ισοζύγιο Γενικού-Αναλυτικού Καθολικού έτους και Αναλυτικό Καθολικό λογαριασμών ομάδας 6 και 7 φορολογικών ετών 2018 και 2019.

4ος ισχυρισμός: οι διαπιστώσεις της ΥΕΔΔΕ Αττικής, βασίζονται σε αόριστη και πλημμελή έκθεση ελέγχου,

5ος ισχυρισμός: έχει υποβληθεί η απόκαι με Αριθμό ΕισαγωγήςΠροσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, με την οποία αιτείται την ακύρωση της ως άνω αποφάσεωςτου Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών και την πλήρη διαγραφή του επιδίκου προστίμου, βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής.

Επειδή, 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...»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του ν.4172/2013, 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 (Κ.Φ.Δ., ν. 4987/2022, Α' 206) ιδίως 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 Κ.Φ.Δ., ή

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, ή

δ) όταν υπάρχει σημαντική αναντιστοιχία μεταξύ των δηλούμενων οικονομικών μεγεθών, ιδίως των αγορών, των πωλήσεων και των αποθεμάτων, ή

ε) όταν δεν επαληθεύεται ο συντελεστής μικτού κέρδους που προκύπτει από τα δηλούμενα αποτελέσματα με αυτόν που προκύπτει βάσει των παραστατικών αγορών και πωλήσεων ή υπάρχει αδικαιολόγητη μεταβολή αυτού μεταξύ διαδοχικών ετών, ή
στ) όταν δηλώνεται ζημία σε τρία (3) τουλάχιστον συνεχόμενα φορολογικά έτη και δεν προκύπτει ο τρόπος χρηματοδότησης της επιχείρησης, με τον οποίο καλύπτονται οι υποχρεώσεις της.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 «Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης» του ν.5104/2024, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή ενδιάμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

- α) της αρχής των αναλογιών,**
- β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,**
- γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,**
- δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και**
- ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.**

Με τις ως άνω τεχνικές 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, στα διαθέσιμα στοιχεία για τον προσδιορισμό του εισοδήματος, σύμφωνα με τις οδηγίες που δόθηκαν με την Ε 2015/2020 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 ιδίων 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».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις οδηγίες που δόθηκαν με την Ε 2016/2020 και σχετικά με την εφαρμογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών:

«(α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία του φορολογούμενου και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το πραγματικό

περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες.

(β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες δύναται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου».

Επειδή, εν προκειμένω από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος προκύπτει αρνητικός συντελεστής μικτού κέρδους και για τα δύο ελεγχόμενα φορολογικά έτη και συγκεκριμένα ποσοστό (-44,88%) και (-14,47%) για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 αντίστοιχα, που ο έλεγχος έκρινε ότι οφείλεται στην υποτιμολόγηση των παραχθέντων προϊόντων.

Επειδή, πράγματι η απόκλιση του Συντελεστή Μικτού Κέρδους (ή του Συντελεστή Καθαρού Κέρδους) από το μέσο όρο του Συντελεστή Μικτού/Καθαρού Κέρδους ομοειδών επιχειρήσεων συνιστά αιτία ελέγχου. Στη συνέχεια βάσει των επαληθεύσεων του ελέγχου, προσδιορίζεται η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη.

Επειδή, λόγω της μη προσκόμισης των εκδοθέντων και ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, πληρείται η προϋπόθεση γ της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, για προσδιορισμό του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο μέσο ή με τη χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου του άρθρου 32 του ν. 5104/2024.

Ως προς το φορολογικό έτος 2018:

Επειδή, εν προκειμένω, ο έλεγχος, λόγω διαπίστωσης αρνητικού συντελεστή μικτού κέρδους, έκρινε ότι η δηλωθείσα ζημιά ποσού 90.545,85 ευρώ αποτελεί το δηλωθέν αρνητικό μικτό κέρδος και την περιόρισε στο ποσό των 3.591,57 ευρώ, λόγω διαπίστωσης λογιστικών διαφορών ποσού 86.954,28 ευρώ.

Επειδή, από την οικεία έκθεση φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι η φορολογική αρχή κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (καθαρών κερδών/ζημιών) της προσφεύγουσας, δεν έλαβε υπόψη κάθε διαθέσιμο στοιχείο, όπως ΜΥΦ αντισυμβαλλόμενων, άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών, δεδομένα από παρεμφερείς επιχειρήσεις κτλ και δε χρησιμοποίησε κάθε διαθέσιμη μέθοδο, όπως ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Επιπλέον δεν έλαβε υπόψη τα αποτελέσματα του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής περί μη έκδοσης 5.553 Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης για πώληση αγαθών με τη χρήση της πλατφόρμας παραγγελιών της εταιρείας, συνολικής καθαρής αξίας 43.887,11 ευρώ πλέον ΦΠΑ (24%) 10.532,90 ευρώ. Κατά συνέπεια έκρινε άνευ ετέρου ότι, λόγω του αρνητικού συντελεστή μικτού κέρδους, ποσό δαπανών της ομάδας 6, 86.954,28 ευρώ (δαπάνες που αφορούν άμεσα το κόστος πωληθέντων), εκ των δηλωθεισών δαπανών του έτους ποσού 89.116,80 ευρώ, συνιστά

λογιστική διαφορά που πρόσθεσε στα αποτελέσματα, του έτους, γεγονός που δε συνάδει με τα κριτήρια και τις τεχνικές των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, τις παραδεδεδεγμένες αρχές της λογιστικής, με αποτέλεσμα να μην παρέχεται η αιτιολογία των κατά νόμο προϋποθέσεων που απαιτούνται για την έκδοση της προσβαλλόμενης καταλογιστικής πράξης φόρου εισοδήματος.

Επειδή, ως προς το Φ.Π.Α., σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων έγινε με βάση τις διαπιστώσεις και τα πορίσματα της πληροφοριακής έκθεσης Φ.Π.Α. της ΥΕΔΔΕ Αττικής, τα οποία υιοθετήθηκαν στο σύνολό τους.

Επειδή, όμως στην υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 6.140,97 ευρώ και πρόστιμο άρθρου 58Α ν. 4987/2022 ποσού 3.070,49 ευρώ (50% επί της διαφοράς), χωρίς να ληφθεί υπόψη, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 54 του ν. 5104/2024, το πρόστιμο ποσού 5.266,45 ευρώ που επιβλήθηκε με την υπ' αριθμ.Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α ν. 4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, λόγω της μη έκδοσης 5.553 ΑΛΠ καθαρής αξίας 43.887,11 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 10.532,90 ευρώ.

Ως προς το φορολογικό έτος 2019:

Επειδή, όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, ο έλεγχος του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής ζήτησε με αίτημά του και έλαβε, από την εταιρεία, στοιχεία για τις πωλήσεις αγαθών μέσω μεμονωμένων-διακριτών ηλεκτρονικών παραγγελιών, που η προσφεύγουσα έλαβε και εκτέλεσε προς μεμονωμένους πελάτες της, με χρήση της εν λόγω πλατφόρμας παραγγελιών κατά το φορολογικό έτος 2019, ήτοι για την έκδοση 40.338 Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης, συνολικής καθαρής αξίας 325.807,36 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 78.193,75 ευρώ.

Επειδή, εν συνεχεία ο έλεγχος έκρινε αναιτιολόγητα ότι βάσει των παραπάνω στοιχείων από την εταιρεία, προκύπτει παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του ν. 4308/2014 (αποκρυβείσα φορολογική ύλη-μη έκδοση), δεδομένου ότι δε διενεργήθηκε καμία ελεγκτική επαλήθευση επ' αυτών – αντιπαραβολή τους με τις εκδοθείσες από την ελεγχόμενη εταιρεία ΑΛΠ και λόγω, επιπλέον, της διαπίστωσης αρνητικού συντελεστή μικτού κέρδους, προέβη σε μηδενισμό της ζημιάς του έτους ύψους 61.021,12 ευρώ (και αντίστοιχη προσαύξηση των φορολογητέων εκροών).

Επειδή, ο έλεγχος κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (καθαρών κερδών/ζημιών) της προσφεύγουσας, δε χρησιμοποίησε κατάλληλα διαθέσιμα στοιχεία για τον προσδιορισμό του εισοδήματος βάσει των σχετικών διατάξεων, όπως ΜΥΦ αντισυμβαλλόμενων, άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών, μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες κτλ.

Επειδή, λόγω του αρνητικού συντελεστή μικτού κέρδους, οι δηλωθείσες ζημιές του έτους ποσού 61.021,12 ευρώ μηδενίστηκαν, γεγονός που δε συνάδει με τα κριτήρια και τις τεχνικές των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, τις παραδεδεδεγμένες αρχές της λογιστικής, με συνέπεια να μην παρέχεται η αιτιολογία των κατά νόμο προϋποθέσεων που απαιτούνται για την

έκδοση της προσβαλλόμενης καταλογιστικής πράξης φόρου εισοδήματος.

Επειδή, βάσει των ως άνω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι: α) ο έλεγχος προέβη σε μια θεωρητική παραδοχή προσαύξησης των πωλήσεων, χωρίς να τεκμηριώνει και να αιτιολογεί το συμπέρασμά του στηριζόμενος σε πραγματικά δεδομένα και περιστατικά, β) η πώληση κάτω του κόστους χωρίς την ύπαρξη συγκεκριμένων αποδεικτικών στοιχείων ως προς την μη παραγωγικότητα των δαπανών που συνθέτουν το κόστος πωληθέντων, δεν μπορεί να αποτελέσει περίπτωση λογιστικής διαφοράς και γ) ότι η φορολογική αρχή αναίτιολόγητα για το φορολογικό έτος 2019, προέβη στον καταλογισμό σε βάρος της ποσού ίσου με τη δηλωθείσα ζημιά του έτους 61.021,12 ευρώ ως αρνητικό μικτό κέρδος, στη μετατροπή δηλαδή της ζημιάς σε φορολογητέο εισόδημα χωρίς περαιτέρω διευκρινίσεις και αιτιολογία, είναι βάσιμοι και γίνονται αποδεκτοί.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του Κ.Φ.Δ., 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».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999), ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 171 «Αποδεικτική δύναμη» του Κ.Διοικ.Δικ. (ν.2717/1999), ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν , εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης, με την οποία επιβάλλονται μετ' έλεγχου οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο που να μπορεί να στηρίξει την εγγραφή και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά.

Επειδή, με τις αποφάσεις ΣτΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι αναίτιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣτΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Η

παντελής δε αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την πράξη επιβολής προστίμου νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣτΕ 1542/2016, ΔΕφΑθ 1075/2011). Ειδικότερα η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, Στε 1148/1994). Εάν η οικεία έκθεση Ελέγχου δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία, πρέπει να ακυρωθούν, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσής τους, οι προσβαλλόμενες πράξεις που έχουν στηριχθεί σε αυτήν. Η έλλειψη αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣτΕ 1542/2016).

Επειδή, από την ισχύ της ειδικής διάταξης του άρθρου 64 του ΚΦΔ, με την οποία καθιερώνεται ρητώς στο νόμο η αιτιολογία ως ουσιώδης τύπος της διαδικασίας έκδοσης της πράξης προσδιορισμού του φόρου, η εξέταση της ύπαρξης και της έκτασης της αιτιολογίας της πράξης εμπίπτει στον έλεγχο των ουσιωδών τύπων και κατ' επέκταση της τυπικής νομιμότητας της πράξης, έτσι ώστε σε περιπτώσεις ανύπαρκτης αιτιολογίας ή παντελούς αοριστίας ή ανεπάρκειας αυτής να είναι δυνατή η ακύρωση της πράξης λόγω τυπικής πλημμέλειας και η αναπομπή της υπόθεσης στην αρμόδια φορολογική αρχή για έκδοση νέας πράξης..... Αντιθέτως, επιμέρους ελλείψεις και ελαττώματα του περιεχομένου της αιτιολογίας δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια της πράξης, αλλά ανάγονται στο βάσιμο της αιτιολογίας, το οποίο εμπίπτει στον έλεγχο της ουσιαστικής νομιμότητας της πράξης. (Ιωάννης Φωτόπουλος, Ερμηνεία του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδόσεις Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη, 2018, σελ. 1862).

Επειδή, οι απόεκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α. δεν περιέχουν την απαραίτητη κατά το νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία και συνεπώς οι υπ' αριθ. πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος καθώς και οι υπ' αριθμ.καιπράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., κρίνονται τυπικά πλημμελείς και ακυρώνονται.

Κατόπιν των ως άνω παρέλκει η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών της προσφεύγουσας.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 «Ενδικοφανής προσφυγή» παρ. 6 του 5104/2024, 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, στο άρθρο 37 «Παραγραφή» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε κοινοποίηση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Αν για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η κοινοποίηση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης της τελευταίας φορολογικής περιόδου εκάστου έτους.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παρ. 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά,...»

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την αποδοχή της με υπ' αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό και την ακύρωση :

- Των υπ' αριθμ. Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικών ετών 2018 και 2019 αντίστοιχα.

- Των υπ' αριθμ.καιΟριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικών ετών 2018 και 2019 αντίστοιχα, λόγω τυπικής πλημμέλειας.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Προϊστάμενη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ**

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.