



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 06-06-2025

Αριθμός απόφασης: 1902

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312346

ΑΠΟΦΑΣΗ

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 (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ).

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

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

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία με έδρα νομίμως εκπροσωπούμενης υπό του νομίμου εκπροσώπου και διαχειριστή της, κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:

α) της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ (ν.5104/2024)), φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018,

β) της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ (ν.5104/2024)), φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019,

γ) της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ (ν.5104/2024)), φορολογικού έτους 2018,

δ) της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ (ν.5104/2024)), φορολογικού έτους 2019, και
ε) της υπ' αριθ.Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 Ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2024, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις καθώς και τις από οικείες εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Το με αρ. πρωτ.συμπληρωματικό υπόμνημα που κοινοποιήθηκε στην Υπηρεσία μας ηλεκτρονικώς και το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔσυμπληρωματικό υπόμνημα που υπέβαλε η προσφεύγουσα στην Υπηρεσία μας.

8. Την με ID εισερχ.Έκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επί της με αριθ.Πράξης Αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

9. Την με ID εισερχ.Έκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επί της με αριθ.Πράξης Αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία 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' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ (ν.5104/2024)), φορολογικής περιόδου 01.01.2018–31.12.2018, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ύψους 23.120,05€, πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ ποσού 11.560,02€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 34.680,07€.

β) Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ (ν.5104/2024)), φορολογικής περιόδου 01.01.2019–31.12.2019, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ύψους 47.877,73€, πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ ποσού 23.938,87€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 71.816,60€.

γ) Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ (ν.5104/2024)), φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 61.398,49€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 30.699,25€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 92.097,74€.

δ) Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ (ν.5104/2024)), φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 68.512,14€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 34.256,07€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους **102.768,21€**.

ε) Με την υπ' αριθμόπράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 ν. 5104/2024, φορολογικού έτους 2024, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **250,00€**, για το φορολογικό έτος 2024, λόγω μη ανταπόκρισής της στα με αριθ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ.1 ΑΤ αιτήματα για διάθεση λογιστικών αρχείων (βιβλίων) για τα φορολογικά έτη 2018-2019, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παρ. 14 του ν. 4308 (ΕΛΠ), σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 53 παρ. 1 και 2 του ν.5104/2024.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια διενέργειας ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, δυνάμει της με αριθ.εντολής ελέγχου για τα φορολογικά έτη 2018-2019. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα εταιρεία με αντικείμενο δραστηριότητας τοδεν ανταποκρίθηκε επαρκώς και δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα τηρούμενα φορολογικά βιβλία και το μεγαλύτερο μέρος των ζητηθέντων στοιχείων για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, παρότι της κοινοποιήθηκε το με αριθ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ.1αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 παρ.2 ΚΦΔ, καθώς και το με αρ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ.1 δεύτερο αίτημα. Ως εκ τούτου, δεν κατέστη δυνατή η διενέργεια των προβλεπόμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων, βάσει της απόφασης Α.1293/23-07-2019 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 ν.4172/2013 και της Ε.2015/2020, λαμβάνοντας υπόψη τα φορολογικά παραστατικά που εκδόθηκαν, όπως αυτά δηλώθηκαν στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών (ΜΥΦ) τόσο της προσφεύγουσας όσο και των αντισυμβαλλομένων, τις εκροές όπως δηλώθηκαν στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ κατά την ελεγχόμενη περίοδο, τα ακαθάριστα έσοδα όπως δηλώθηκαν στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και το μικρό μέρος παραστατικών εξόδων και λοιπών εγγράφων που τέθηκε στη διάθεσή του.

Στη συνέχεια, κατόπιν της κοινοποίησης από τον έλεγχο στις, του υπ' αριθ.Σημειώματος Διαπιστώσεων ελέγχου με τις προσωρινές πράξεις προσδιορισμού φόρου και προστίμου, η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε προσκομίζοντας στις **08-10-2024** και **11/10/2024** τα τηρηθέντα βιβλία των ελεγχόμενων φορολογικών περιόδων καθώς και φάκελο με αντίγραφα παραστατικών και εγγράφων τα οποία αποτελούν μέρος των ζητηθέντων στοιχείων. Τα ως άνω βιβλία και στοιχεία ελήφθησαν υπόψη από την αρμόδια φορολογική αρχή η οποία κατέληξε στις κάτωθι διαφορές:

Ως προς τη φορολογία εισοδήματος
Προσδιορισμός ακαθαρίστων εσόδων

ΕΤΗ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΕΚΡΟΕΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΕΩΝ Φ.Π.Α.	ΜΥΦ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ	ΜΥΦ (ΕΞΟΔΑ) ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ	ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	ΔΙΑΦΟΡΑ
2018	831.139,30	849.639,30	179.765,10	780.560,25	831.139,30	0,00
2019	793.607,52	893.416,22	768.187,93	770.567,93	893.416,22	99.808,70

Προσδιορισμός αγορών και εξόδων

	Βάσει των δηλώσεων		Βάσει του ελέγχου		Διαφορά	
Φορολογικά έτη	2018	2019	2018	2019	2018	2019
Παροχές σε εργαζόμενους	49.948,62	41.293,23	0	0	49.948,62	41.293,23
Διάφορα λειτουργικά έξοδα	253.368,73	350.807,42	126.363,29	225.965,58	127.005,44	124.841,84
Σύνολο εξόδων	303.317,35	392.100,65	126.363,29	225.965,58	176.954,06	166.135,07
Αγορές με Φ.Π.Α. 24%	583.065,53	393.934,94	548.300,64	374.411,45	34.764,89	19.523,49
Σύνολο αγορών και εξόδων	886.382,88	786.035,59	674.663,93	600.377,03	211.718,95	185.658,56

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων ο έλεγχος προσδιόρισε τα δεδομένα του εισοδήματος της προσφεύγουσας εταιρείας για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 ως εξής:

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	01/01/2018 - 31/12/2018	01/01/2018 - 31/12/2018	01/01/2018 - 31/12/2018
	Βάσει δήλωσης (Ορθή απεικόνιση)	Βάσει του ελέγχου	Διαφορά
<u>ΑΓΟΡΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ</u>			
Αγορές εμπορευμάτων	583.065,53	548.300,64	- 34.764,89
Εμπορεύματα έναρξης	354.824,96	354.824,96	0,00
Εμπορεύματα λήξης	438.164,70	438.164,70	0,00
Κόστος πωληθέντων	499.725,79	464.960,90	- 34.764,89
<u>ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ</u>			
Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών	831.139,30	831.139,30	0,00
Σύνολο εσόδων	831.139,30	831.139,30	0,00
<u>ΔΑΠΑΝΕΣ</u>			
Διάφορα λειτουργικά έξοδα	253.368,73	126.363,29	- 127.005,44
Παροχές σε εργαζόμενους	49.948,62	0,00	49.948,62

Σύνολο δαπανών εμπορικής δραστηριότητας	303.317,35	126.363,29	176.954,06
<u>ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ</u>			
Σύνολο Ακαθαρίστων εσόδων	831.139,30	831.139,30	0,00
Μειον κόστος πωληθέντων	499.725,79	464.960,90	- 34.764,89
Μικτό κέρδος	331.415,51	366.178,40	34.764,89
Μείον δαπάνες χρήσης	303.317,35	126.363,29	- 176.954,06
Κέρδος βάσει λογιστικού προσδιορισμού	28.096,16	239.815,11	211.718,95

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	2019	2019	2019
ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	01/01/2019	01/01/2019	01/01/2019
	-	-	-
	31/12/2019	31/12/2019	31/12/2019
	Βάσει της δήλωσης	Βάσει του ελέγχου	Διαφορά
<u>ΑΓΟΡΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ</u>			
Αγορές εμπορευμάτων	393.934,94	374.411,45	- 19.523,49
Εμπορεύματα έναρξης	438.336,90	438.336,90	0,00
Εμπορεύματα λήξης	448.533,20	448.533,20	0,00
Κόστος πωληθέντων	383.738,64	364.215,15	- 19.523,49
<u>ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ</u>			
Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών	793.607,52	893.416,22	99.808,70
Σύνολο εσόδων	793.607,52	893.416,22	99.808,70
<u>ΔΑΠΑΝΕΣ</u>			
Διάφορα λειτουργικά έξοδα	350.807,42	225.965,58	- 124.841,84
Παροχές σε εργαζόμενους	41.293,23	0,00	41.293,23
Σύνολο δαπανών εμπορικής δραστηριότητας	392.100,65	225.965,58	-166.135,07
<u>ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ</u>			
Σύνολο Ακαθαρίστων εσόδων	793.607,52	893.416,22	99.808,70
Μειον κόστος πωληθέντων	383.738,64	364.215,15	- 19.523,49
Μικτό κέρδος	409.868,88	529.201,07	119.332,19
Μείον δαπάνες χρήσης	392.100,65	225.965,58	- 166.135,07
Κέρδος βάσει λογιστικού προσδιορισμού	17.768,23	303.235,49	285.467,26

Ως προς τον Φ.Π.Α.

1. Κατόπιν της προσκόμισης του συνόλου των παραστατικών των εισαγωγών από την προσφεύγουσα ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στο έτος 2019 η επιχείρηση έχει συμπεριλάβει στο βιβλίο εξόδων το ΦΠΑ που πληρώθηκε στο τελωνείο δύο φορές και στη στήλη ΦΠΑ ΕΙΣΡΟΩΝ 24% και στη στήλη ΦΠΑ ΕΞΟΔΩΝ 24%. Επίσης δύο φορές έχουν καταχωρηθεί και οι ΑΓΟΡΕΣ ΜΕ ΦΠΑ 24%, καθώς έχουν συμπεριληφθεί επιπλέον και στη στήλη

ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΕ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ του βιβλίου εξόδων. Οι ανωτέρω λάθος καταχωρήσεις στο βιβλίο εξόδων έχουν πραγματοποιηθεί στις καταχωρήσεις των τιμολογίων παροχής υπηρεσιών του εκτελωνιστήκατά τις οποίες καταχωρήθηκαν ποσά αγορών και ποσά ΦΠΑ τα οποία είχαν ήδη καταχωρηθεί στο βιβλίο εξόδων με τις εγγραφές των αγορών και εξόδων των εκάστοτε προμηθευτών.

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εισροές σε ποσό **584.475,69€** και το ΦΠΑ εισροών σε ποσό **141.783,93 €** ως κάτωθι:

Περίοδος	Σύνολο φορολογητέων εισροών δηλώσεων	Σύνολο ΦΠΑ Δηλώσεων	Φορολογητέες εισροές βάσει ελέγχου	ΦΠΑ εισροών βάσει ελέγχου	Διαφορά βιβλίου Εσόδων-Εξόδων με δηλώσεις ΦΠΑ-Εισροές	Διαφορά βιβλίου Εσόδων-Εξόδων με δηλώσεις ΦΠΑ-Φόρος
1/1/2019-31/12/2019	776.248,74	186.207,71	584.475,69	141.783,93	191.773,05	44.423,78

2. Το έτος 2018 διαπιστώθηκε ότι οι εισροές βάσει των δηλώσεων ΦΠΑ είναι μεγαλύτερες κατά ποσό 34.752,11€ σε σύγκριση με τα βιβλία της επιχείρησης και ο ΦΠΑ των εισροών βάσει των δηλώσεων ΦΠΑ είναι μεγαλύτερος κατά ποσό 10.563,18€ σε σύγκριση με τα βιβλία.

3. Διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έχει πραγματοποιήσει εκροές με συντελεστή ΦΠΑ 17% ποσού 6.965,00€ το έτος 2018 και ποσού 198,70€ το έτος 2019. Δεδομένου ότι δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου τα σχετικά παραστατικά εσόδων, ο έλεγχος προσδιόρισε τις εν λόγω εκροές με ποσοστό ΦΠΑ 24% ως κάτωθι:

Έτος	Εκροές με ΦΠΑ 17%	ΦΠΑ εκροών ποσοστού 17%	ΦΠΑ βάσει ελέγχου ποσοστού 24%	Διαφορά
2018	6.965,00	1.184,05	1.671,60	487,55
2019	198,70	33,78	47,69	13,91

4. Ο έλεγχος από τις δηλωθείσες απαλλασσόμενες πωλήσεις ποσού 55.880,00€ το έτος 2018 και ποσού 88.418,00€ το έτος 2019 έκανε αποδεκτές τις απαλλασσόμενες πωλήσεις αξίας 2.900,00€ το έτος 2018 και αξίας 12.000,00€ το έτος 2019. Για τις υπόλοιπες πωλήσεις ποσού 52.980,00€ το έτος 2018 και ποσού 76.418,00€ ο έλεγχος θεώρησε ότι έχουν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας, αποτελούν φορολογητέες εκροές και προσδιόρισε τον αναλογούντα ΦΠΑ των εν λόγω εκροών με ποσοστό 24% ως κάτωθι:

Έτος	Απαλλασσόμενες πωλήσεις βάσει δηλώσεων	Απαλλασσόμενες πωλήσεις βάσει ελέγχου	Διαφορά/Φορολογητέες εκροές	ΦΠΑ εκροών βάσει δηλώσεων	ΦΠΑ εκροών βάσει ελέγχου
------	--	---------------------------------------	-----------------------------	---------------------------	--------------------------

2018	55.880,00	2.900,00	52.980,00	0,00	12.715,20
2019	88.418,00	12.000,00	76.418,00	0,00	18.340,32

5. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι το δικαίωμα έκπτωσης δεν έχει ασκηθεί σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 37 του ν. 5144/2024 στην κάτωθι περίπτωση καθώς δεν προσκομίστηκε το νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο παραστατικό που επέχει θέση τιμολογίου, από το οποίο αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτήν καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν. Ως εκ τούτου δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση ο αναλογούν ΦΠΑ της εν λόγω αγοράς συνολικού ποσού 8.446,22€.

Ημ/νία	Μήνας	Παραστατικό	Αιτιολογία	ΑΓΟΡΕΣ ΜΕ ΦΠΑ 19%	ΦΠΑ ΑΓΟΡΩΝ
.....	11			44.453.78	8.446.22

6. Διαπιστώθηκε η καταχώρηση των κάτωθι δαπανών της παρ. 4 του άρθρου 35 του ν. 5144/2024 στα βιβλία της προσφεύγουσας που αφορούν δαπάνες συντήρησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων. Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τον αναλογούντα ΦΠΑ των εν λόγω δαπανών συνολικού ποσού 457,96€.

Ημερ/νία	Παραστατικό	Αιτιολογία	ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΕ ΔΙΚ. ΕΚΠΤΩΣΗΣ	ΦΠΑ ΕΞΟΔΩΝ 24%
.....			774,20	185,81
.....			1.133,97	272,15
		ΣΥΝΟΛΟ:	1.908,17	457,96

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της καθώς και με το με αρ. πρωτ.συμπληρωματικό υπόμνημα, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- 1.** Πλημμελής εφαρμογή του φορολογικού ελέγχου καθώς ο έλεγχος δε διενεργήθηκε στην έδρα της εταιρείας, όπως η εντολή ορίζει.
- 2.** Έλλειψη αιτιολογίας, πλημμελής τεκμηρίωση για τη χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου, παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και εσφαλμένη υπαγωγή στις διατάξεις του άρθρου 28 Ν.4172/2013 περί έμμεσων τεχνικών ελέγχου.
- 3.** Λανθασμένη απόρριψη δαπανών μισθοδοσίας.
- 4.** Λανθασμένος ισχυρισμός περί μη έκπτωσης αγορών παγίων άνω των 1.500,00€ και εξόφληση αυτών.
- 5.** Λανθασμένος ισχυρισμός περί μη αναγνώρισης προς έκπτωση αγορών άνω των 500,00€ και εξόφληση αυτών για τα έτη 2018-2019.
- 6.** Λανθασμένος ισχυρισμός περί υπαγωγής των τιμολογίων πωλήσεων σε (κανονικό) Φ.Π.Α.. Περαιτέρω, η φορολογική αρχή, καίτοι αμφισβήτησε τη νομιμότητα των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, δεν προσέφυγε-παρότι υποχρεούτο- στη διαδικασία της

διοικητικής βοήθειας, υποβάλλοντας σχετικό ερώτημα στη 14^η Διεύθυνση Φ.Π.Α.-Τμήμα Δ' VIES, ώστε να αναζητήσει πληροφορίες από τη φορολογική διοίκηση του κράτους εγκατάστασης των αγοραστών.

7. Εσφαλμένος, αβάσιμος, αναληθής και μη νόμιμος ο ισχυρισμός του ελέγχου περί μη αναγνώρισης προς έκπτωση της δαπάνης αγοράς ΕΙΧ της εταιρείας.

8. Μη ορθή εφαρμογή του άρθ.14 παρ.2 του ΚΦΔ και ψευδής ισχυρισμός ότι δεν ανταποκρίθηκε άμεσα η προσφεύγουσα.

9. Ανακρίβειες και ελλείψεις των προσβαλλόμενων πράξεων.

10. Μη ορθή τήρηση συνταγματικά κατοχυρωμένων αρχών.

11. Λανθασμένος ισχυρισμός περί διπλής καταχώρησης ΦΠΑ εξόδων.

Ως προς τον πρώτο και όγδοο ισχυρισμό

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η έκδοση των πράξεων είναι μη νόμιμη γιατί ο έλεγχος δεν έγινε στην έδρα της όπως η εντολή αναφέρει και εσφαλμένα της επιδόθηκε δεύτερη πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, ενώ η Φορολογική Διοίκηση όφειλε να μεταβεί στην έδρα της επιχείρησης, ώστε να τεθούν υπόψιν της τα αναγκαία στοιχεία και να μη διενεργηθεί ο έλεγχος κατ' εφαρμογή ελεγκτικής μεθόδου έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, λόγω απόρριψης εν όλω των λογιστικών στοιχείων και εγγράφων της,

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 27 «Φορολογικός έλεγχος» του Ν. 5104/2024 ορίζεται:

«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.

[...]

7. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται στην εγκατάσταση του φορολογούμενου (επιτόπιος έλεγχος) ή σε άλλον τόπο, όπου προσκομίζονται, εφόσον απαιτείται, τα στοιχεία από τον φορολογούμενο (απομακρυσμένος έλεγχος). Ο φορολογούμενος παρέχει στη Φορολογική Διοίκηση κάθε στοιχείο που ζητείται στο πλαίσιο του ελέγχου. Ο χρόνος διενέργειας του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου μπορεί να είναι και εκτός του επίσημου ωραρίου της Φορολογικής Διοίκησης.»

Επειδή από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου προκύπτει ότι η εντολή ελέγχου του Προϊστάμενου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα μαζί με την με αριθμ. πρωτ.γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού. Εν συνεχεία, την ίδια ως άνω ημερομηνία κοινοποιήθηκε μέσω της εφαρμογής e-κοινοποίηση το με αρ. πρωτ.αίτημα παροχής πληροφοριών & στοιχείων άρθρου 14 ν. 5104/2024, με το οποίο ζητήθηκαν να τεθούν στην διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία που τήρησε κατά την υπό κρίση περίοδο.

Ωστόσο η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε και η ως άνω φορολογική αρχή απέστειλε και το με αρ. πρωτ.δεύτερο αίτημα κατόπιν του οποίου η προσφεύγουσα απέστειλε μέσω του λογιστή της αντίγραφα παραστατικών και εγγράφων τα οποία αποτελούσαν μικρό μόνο μέρος των ζητηθέντων στοιχείων. Ως εκ τούτου, κατά τις διαπιστώσεις του ελέγχου, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε επαρκώς στα ως άνω αιτήματα παροχής πληροφοριών άρθ. 14 παρ.2 ΚΦΔ και δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα τηρούμενα φορολογικά στοιχεία έως και την ημερομηνία σύνταξης του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου.

Επειδή, στην παρ. 5 του άρθρου 79 του ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας – Κ.Δ.Δ.) ορίζεται: «5. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής:.....β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης».

Επειδή βάσει των ανωτέρω, το είδος του ελέγχου (από τα γραφείο ή επιτόπιος) εναπόκειται αποκλειστικά στη διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν αποδεικνύει τη συγκεκριμένη βλάβη που αυτή υπέστη από τη διενέργεια του ελέγχου εκτός της έδρας της και από την αποστολή σε αυτήν δεύτερου αιτήματος παροχής πληροφοριών, η οποία (βλάβη) μάλιστα δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 79 παρ. 6 περ. β' του Κ.Δ.Δ. Εξάλλου, η προσφεύγουσα δεν επικαλέστηκε λόγους αδυναμίας της να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα στοιχεία (π.χ. μεγάλος όγκος των λογιστικών αρχείων της, που δημιουργεί δυσχέρεια μεταφοράς τους). Επιπλέον, σημαντικές διαφορές του ελέγχου αφορούν στη μη ορθή τήρηση των βιβλίων σύμφωνα με τις διατάξεις των Ε.Λ.Π. και στην προσκόμιση μη προβλεπόμενων δικαιολογητικών (π.χ αντίγραφα στη τα οποία δεν έχουν υπογραφεί από τον παραλήπτη.

Συνεπώς, δεν υφίσταται τυπική πλημμέλεια των προσβαλλομένων πράξεων εξ αυτών των λόγων και οι σχετικοί ο ισχυρισμοί κρίνονται απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η Φορολογική Αρχή εσφαλμένως δεν εφάρμοσε τις πέντε τεχνικές ελέγχου του άρθ. 28 Ν.4172/2013 για τον έμμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδά της κατ' εφαρμογή του άρθρου 28 Κ.Φ.Ε. «με κάθε διαθέσιμο μέσο», χωρίς να αποδεικνύει με σαφή και συγκεκριμένα στοιχεία την ύπαρξη μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης.

Επειδή, με την Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Μεταξύ άλλων, στο άρθρο 11 επισημαίνεται ότι ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο

στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ΚΦΔ, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), 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 μετά από σχετική πρόσκληση.»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2015/2020, με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013» αναφέρονται τα εξής:

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

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

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα.

Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών.

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

3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013

μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις:

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

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

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

Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων.

.....

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 του Κ.Φ.Δ. η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, από τον έλεγχο για την πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, διαπιστώθηκε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις για να εφαρμοστούν οι σχετικές διατάξεις, καθώς η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στη φορολογική αρχή μετά από σχετική πρόσκληση όλα τα λογιστικά αρχεία και φορολογικά στοιχεία.

Επειδή ως προς τα ανωτέρω προβαλλόμενα σχετικά με την έλλειψη αιτιολογίας και την πλημμελή τεκμηρίωση για τη χρήση έμμεσων τεχνικών φορολογικού ελέγχου, σημειώνεται ότι τηρήθηκαν οι προβλεπόμενες διαδικασίες από την ελεγκτική αρχή καθώς στην προσφεύγουσα διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος χρήσεων 2018 και 2019, και διαπιστώθηκε ότι μέχρι και τη σύνταξη του υπ' αριθ.Σημειώματος

Διαπιστώσεων Ελέγχου, δεν είχε θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά της αρχεία (το σύνολο των βιβλίων και το μεγαλύτερο μέρος των στοιχείων) που όφειλε να τηρεί και να προσκομίσει, παρότι της είχαν κοινοποιηθεί δύο σχετικά αιτήματα προσκόμισης, με αποτέλεσμα να καθίσταται αδύνατη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Ως εκ τούτου, απορρίπτεται ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας ως αβάσιμος, καθώς συντρέχουν οι προϋποθέσεις για να εφαρμοστούν οι σχετικές διατάξεις και συγκεκριμένα η παρ. 1 περ. γ' του άρθρου 28 του ν.4172/2013 αφού τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία της προσφεύγουσας δεν προσκομίστηκαν στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση, ενώ επισημαίνεται η διαζευκτική διατύπωση της διάταξης: «μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου».

Ως προς τον τέταρτο, πέμπτο και έβδομο ισχυρισμό

Επειδή, η προσφεύγουσα με τους ως άνω λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται ότι εσφαλμένως ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση:

- αγορές παγίων άνω του ποσού των 1.500,00 ευρώ, διότι αφενός δεν υπάρχουν αγορές παγίων άνω των 1.500,00 ευρώ και αφετέρου τα ποσά που δηλώνονται στις υποβληθείσες καταστάσεις πελατών-προμηθευτών (ΜΥΦ), δεν αφορούν σε αγορές παγίων.
- Αγορές άνω του ποσού των 500,00 ευρώ, διότι όλες οι δαπάνες της είναι παραγωγικές, όπως προκύπτει από τα παραστατικά και τις αποδείξεις πληρωμής που προσκομίζονται ενώπιον της Υπηρεσίας μας.
- Δαπάνη αγοράς ΕΙΧ καθώς η αγορά συνοδεύεται από σχετικό παραστατικό με την απόδειξη πληρωμής την οποία και προσκομίζει στην Υπηρεσία μας.

Επειδή, όλοι οι παραπάνω ισχυρισμοί εξετάστηκαν από την αρμόδια ελεγκτική αρχή (1^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής) η οποία στην από έκθεση απόψεων επί ενδικοφανούς προσφυγής του Προϊσταμένου της, αναφέρει επακριβώς για καθένα εξ αυτών ότι «ο ανωτέρω ισχυρισμός της ελεγχόμενης επιχείρησης δεν αφορά τα οριστικά αποτελέσματα, καθόσον, όπως προκύπτει και από την οικεία, από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, δεν έχουν βεβαιωθεί φόροι και πρόστιμα για αντίστοιχη παράβαση».

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται.

Ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς (τρίτο, έκτο, ένατο, δέκατο, ενδέκατο)

Η προσφεύγουσα προσκόμισε νέα στοιχεία τα οποία δεν ήταν στη διάθεση του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και ως εκ τούτου δεν ήταν δυνατόν να ληφθούν υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει και επικαλείται νέα συμπληρωματικά στοιχεία, που δεν είχαν τεθεί υπόψη της ελεγκτικής αρχής κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και συγκεκριμένα:

- Αποδείξεις πληρωμής αποδοχών και αντίγραφα από extrait της Εθνικής Τράπεζας. (Σχετ. 1 και 2)
- Παραστατικά και αποδείξεις πληρωμής για αγορές άνω των 500€. (Σχετ.3)
- Πωλήσεις με τα απαλλακτικά (Σχετ.4)
- Παραστατικό με την απόδειξη πληρωμής για την αγορά ΙΧ (Σχετ.5)
- Σελίδες Βιβλίου που έχει περαστεί ο ΦΠΑ των εισαγωγών. (Σχετ. 6)

Για τα προσκομισθέντα αυτά νέα στοιχεία επισημάνθηκαν από την αρμόδια ελεγκτική αρχή (1^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής) στην απόέκθεση απόψεων επί ενδικοφανούς προσφυγής του Προϊσταμένου της, τα ακόλουθα:

«-Τα υπ' αριθμ. (1) και (2) σχετικά περιλαμβάνουν στοιχεία τα οποία δεν είχαν τεθεί υπόψιν του ελέγχου και υποβάλλονται το πρώτον με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή.

-Το υπ' αριθμ. (3) σχετικό περιλαμβάνει στοιχεία τα οποία δεν είχαν τεθεί υπόψιν του ελέγχου και υποβάλλονται το πρώτον με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή, όμως δεν αφορούν τα οριστικά αποτελέσματα του ελέγχου.

-Το υπ' αριθμ. (4) σχετικό_ΜΕΡΟΣ 19 περιλαμβάνει στοιχεία τα οποία δεν είχαν τεθεί υπόψιν του ελέγχου και υποβάλλονται το πρώτον με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή, ως προς το αρχείο με τίτλο «ΣΧΕΤΙΚΟ 4 – ΠΩΛΗΣΕΙΣ 0%» και συγκεκριμένα:

- «Βεβαίωση της εταιρείαςπου αφορά τα κάτωθι τιμολόγια:

..... (ΣΧΕΤΙΚΟ 4 – ΠΩΛΗΣΕΙΣ 0% σελίδα 1).

- Τιμολόγιο (ΣΧΕΤΙΚΟ 4 – ΠΩΛΗΣΕΙΣ 0% σελίδα 12).

- Τιμολόγιο (ΣΧΕΤΙΚΟ 4 – ΠΩΛΗΣΕΙΣ 0% σελίδα 16).

- Βεβαίωση της εταιρείας(ΣΧΕΤΙΚΟ 4 – ΠΩΛΗΣΕΙΣ 0% σελίδα 19).

- Τιμολόγιο και σχετικό απαλλακτικό (ΣΧΕΤΙΚΟ 4 – ΠΩΛΗΣΕΙΣ 0% σελίδες 21-23).

- Τιμολόγιο (ΣΧΕΤΙΚΟ 4 – ΠΩΛΗΣΕΙΣ 0% σελίδα 24).

- Τιμολόγιο (ΣΧΕΤΙΚΟ 4 – ΠΩΛΗΣΕΙΣ 0% σελίδα 25).

- Τιμολόγιο (ΣΧΕΤΙΚΟ 4 – ΠΩΛΗΣΕΙΣ 0% σελίδα 29).

-Τα αρχεία με τίτλους Τιμολογίων και Αποδείξεις πληρωμής του σχετικού 4_ΜΕΡΟΣ 19 περιλαμβάνει στοιχεία τα οποία δεν είχαν τεθεί υπόψιν του ελέγχου και υποβάλλονται το πρώτον με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή, όμως δεν αφορούν τα οριστικά αποτελέσματα του ελέγχου.

Τα υπόλοιπα αρχεία του σχετικού 4_ ΜΕΡΟΣ 19 δεν αποτελούν νεότερα στοιχεία.

-Το σχετικό 4_μέρος 218 δεν περιλαμβάνει νεότερα στοιχεία.

-Το σχετικό 5 αφορά νεότερα στοιχεία περιλαμβάνει στοιχεία τα οποία δεν είχαν τεθεί υπόψιν του ελέγχου και υποβάλλονται το πρώτον με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή.

-Το σχετικό 6 δεν περιλαμβάνει νεότερα στοιχεία.»

Επειδή, όπως προκύπτει από την ενδικοφανή προσφυγή καθώς και από τις αιτιολογημένες Απόψεις της αρμόδιας φορολογικής Αρχής, μέρος των ανωτέρω προσκομιζόμενων στοιχείων δεν είχαν τεθεί στη διάθεση της ελεγκτικής αρχής κατά τη διενέργεια του ελέγχου και δεν ήταν δυνατό να τα λάβει υπόψη της κατά τη σύνταξη των από οικείων εκθέσεων ελέγχου.

Επειδή, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, η Υπηρεσία μας ανέπεμψε την υπόθεση στο 1^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής με την υπ' αριθμ.Πράξη προκειμένου να

γίνει συμπληρωματικός έλεγχος βάσει των νέων στοιχείων και να μας αποστείλει σχετικό πόρισμα εντός προθεσμίας δέκα (10) ημερών.

Σε εκτέλεση της ως άνω αναπομπής της Υπηρεσίας μας, η ελέγχουσα φορολογική αρχή (1^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής), διενήργησε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τα νέα στοιχεία που υποβλήθηκαν με την ενδικοφανή προσφυγή και μας διαβίβασε τη με ID εισερχ.Έκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, στην οποία αναφέρονται συνοπτικά τα ακόλουθα:

«Α. Φορολογία Εισοδήματος»

Τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου οι μισθοδοτικές καταστάσεις, καθώς και οι πληρωμές της μισθοδοσίας με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών και διαπιστώθηκε η συμφωνία με τα έξοδα μισθοδοσίας που έχει δηλώσει η ελεγχόμενη επιχείρηση στις καταστάσεις οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα - δηλώσεις Ε3.

Κατόπιν του ανωτέρω, ο έλεγχος αναγνωρίζει προς έκπτωση από τη φορολογία εισοδήματος τις δαπάνες μισθοδοσίας σύμφωνα με το άρθρο 23 περ. ιδ του ν. 4172/2014, ως κάτωθι:

	Βάσει των Δηλώσεων		Βάσει του Ελέγχου		Διαφορά	
	2018	2019	2018	2019	2018	2019
Παροχές σε εργαζόμενους	49.948,62	41.293,23	49.948,62	41.293,23	0,00	0,00

[...]

Β. Φορολογία Φ.Π.Α.

1. Τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου τα κάτωθι νεότερα στοιχεία (παραστατικά και λοιπά δικαιολογητικά) τα οποία επηρεάζουν τα αποτελέσματα του ελέγχου στη φορολογία Φ.Π.Α. της περιόδου 1/1/2018 - 31/12/2019:

- Βεβαίωση της εταιρείαςπου αφορά τα κάτωθι τιμολόγια:
..... (ΣΧΕΤΙΚΟ 4 - ΠΩΛΗΣΕΙΣ 0% σελίδα 1).
- Τιμολόγιο (ΣΧΕΤΙΚΟ 4 - ΠΩΛΗΣΕΙΣ 0% σελίδα 12).
- Τιμολόγιο (ΣΧΕΤΙΚΟ 4 - ΠΩΛΗΣΕΙΣ 0% σελίδα 16).
- Βεβαίωση της εταιρείας(ΣΧΕΤΙΚΟ 4 - ΠΩΛΗΣΕΙΣ 0% σελίδα 19).
- Τιμολόγιο και σχετικό απαλλακτικό (ΣΧΕΤΙΚΟ 4 - ΠΩΛΗΣΕΙΣ 0% σελίδες 21-23).
- Τιμολόγιο (ΣΧΕΤΙΚΟ 4 - ΠΩΛΗΣΕΙΣ 0% σελίδα 24).
- Τιμολόγιο (ΣΧΕΤΙΚΟ 4 - ΠΩΛΗΣΕΙΣ 0% σελίδα 25).
- Τιμολόγιο (ΣΧΕΤΙΚΟ 4 - ΠΩΛΗΣΕΙΣ 0% σελίδα 29).
- Το υπ. αριθμό δελτίο προμήθειας υλικών και αντικειμένων χωρίς ΦΠΑ (ΣΧΕΤΙΚΟ 4 - image 19).
- Παραστατικό με την απόδειξη πληρωμής για την αγορά ΙΧ. (ΣΧΕΤΙΚΟ 5).
- Σελίδες βιβλίου που έχει περαστεί το ΦΠΑ των εισαγωγών (ΣΧΕΤΙΚΟ 6).

Κατόπιν των ανωτέρω νεότερων στοιχείων ο έλεγχος προβαίνει στις εξής διαπιστώσεις:

A) Το κάτωθι παραστατικό αφορά πώληση μηχανήματος σε συμπλοιοκτησία των αλιευτικού σκάφους με ονομασία ενταγμένης στο ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α. για την οποία έχει εκδοθεί το προβλεπόμενο υπ. αριθμό δελτίο προμήθειας υλικών και αντικειμένων χωρίς ΦΠΑ.

ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ 0%
.....			1.100,00

Σε συνέχεια των ανωτέρω, ο έλεγχος δεν καταλογίζει ΦΠΑ στην ανωτέρω πώληση.

B) Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα νεότερα στοιχεία καθώς και τα στοιχεία που είχε ήδη στη διάθεση του, τις βεβαιώσεις παραλαβής των πελατών, τα συνοδευτικά έγγραφα των μεταφορών και τα αποδεικτικά πληρωμών κάνει δεκτές ως πραγματοποιηθείσες ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών τις κάτωθι:

Ημερ/νία	Παραστατικό	Αιτιολογία	ΠΩΛΗΣΕΙΣ 0%
.....			100,00
.....			170,00
.....			100,00
.....			50,00
.....			100,00
.....			100,00
.....			11.500,00
.....			100,00
.....			20,00
.....			50,00
.....			50,00
		ΣΥΝΟΛΟ:	12.340,00

Γ) Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα νεότερα στοιχεία, τα κάτωθι τιμολόγια πώλησης της ελεγχόμενης, τις βεβαιώσεις απαλλαγής επενδυτικών αγαθών και την επιβεβαίωση μέσω του πληροφοριακού συστήματος της υπηρεσίας μας των αιτήσεων απαλλαγής επενδυτικών αγαθών των αγοραστών, διαπιστώνει την ορθή έκδοση των κάτωθι τιμολογίων βάσει της απόφασης Π. 2869/2389/4.5.87 σύμφωνα με την οποία δεν εισπράττεται Φ.Π.Α. και υπόχρεος για την καταβολή του είναι ο τελικός αγοραστής με την προσωρινή δήλωση.

Ημερ/νία	Παραστατικό	Αιτιολογία	ΠΩΛΗΣΕΙΣ 0%
.....			16.300,00
.....			26.120,00
.....			22.000,00
.....			26.870,00
		ΣΥΝΟΛΟ:	91.290,00

Το σύνολο των απαλλασσόμενων πωλήσεων σε συνέχεια όλων των ανωτέρω, που γίνονται δεκτές από τον έλεγχο στη φορολογία Φ.Π.Α. βάσει των νεότερων στοιχείων είναι συνολικής αξίας 104.730,00€, από τις οποίες ποσό 29.520,00€ αφορά το έτος 2018 και ποσό 75.210,00€ αφορά το έτος 2019.

Κατά τα λοιπά (πλην των ανωτέρω απαλλασσόμενων πωλήσεων) ο έλεγχος εμμένει στην αρχική του θέση καθώς δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου τα προβλεπόμενα συνοδευτικά έγγραφα των μεταφορών, τα σχετικά τελωνειακά έγγραφα και τα αποδεικτικά πληρωμών ανά περίπτωση.

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος από τις δηλωθείσες απαλλασσόμενες πωλήσεις ποσού 55.880,00€ το έτος 2018 και ποσού 88.418,00€ το έτος 2019 κάνει αποδεκτές τις απαλλασσόμενες πωλήσεις αξίας 32.420,00€ (2.900,00€ + 29.520,00€ από τα νέα στοιχεία) για το έτος 2018 και αξίας 87.210,00€ (12.000,00€ + 75.210,00€ από τα νέα στοιχεία) για το έτος 2019. Για τις υπόλοιπες πωλήσεις ποσού 23.460,00€ το έτος 2018 και ποσού 1.208,00€ ο έλεγχος θεωρεί ότι πραγματοποιήθηκαν στο εσωτερικό της χώρας, αποτελούν φορολογητέες εκροές και προσδιορίζει τον αναλογούντα ΦΠΑ των εν λόγω εκροών με ποσοστό 24% ως κάτωθι:

Έτος	Απαλλασσόμενες πωλήσεις βάσει δηλώσεων	Απαλλασσόμενες πωλήσεις βάσει αρχικού ελέγχου	Απαλλασσόμενες πωλήσεις βάσει ελέγχου κατόπιν των νεότερων στοιχείων	Διαφορά κατόπιν των νεότερων στοιχείων / Φορολογητέες εκροές	ΦΠΑ εκροών βάσει δηλώσεων	ΦΠΑ εκροών βάσει ελέγχου
2018	55.880,00	2.900,00	32.420,00	23.460,00	0	5.630,40
2019	88.418,00	12.000,00	87.210,00	1.208,00	0	289,92

2. Το σχετικό 5 - Παραστατικό με την απόδειξη πληρωμής για την αγορά ΙΧ αποτελεί νεότερο στοιχείο, το οποίο όμως δεν μεταβάλλει το αποτέλεσμα του ελέγχου στη φορολογία Φ.Π.Α. καθώς αφορά αγορά επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης (μέχρι εννέα (9) θέσεων) από την Γερμανία για την οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 35 του ν. 5144/2024.

Στη φορολογία εισοδήματος δεν έχει βεβαιωθεί φόρος ή πρόστιμο αναφορικά με την μη έκπτωση της εν λόγω δαπάνης.

Ημερ/νία	Μήνας	Παραστατικό	Αιτιολογία	ΑΓΟΡΕΣ ΜΕ ΦΠΑ 19%	ΦΠΑ ΑΓΟΡΩΝ
.....				44.453,78	8.446,22

3. Το σχετικό 6 - Σελίδες βιβλίου που έχει περαστεί το ΦΠΑ των εισαγωγών, δεν αποτελεί νεότερο στοιχείο και ο έλεγχος εμμένει στην θέση ότι τα βιβλία της επιχείρησης δεν τηρήθηκαν ορθά σύμφωνα με τις διατάξεις των Ε.Λ.Π. ν.4308/2014 όπως αναλυτικά περιγράφεται στις εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της περιόδου 1/1/2018 – 31/12/2019.»

Περαιτέρω, η προσφεύγουσα εταιρεία με το υπ' αριθ. **ΔΕΔ** **συμπληρωματικό υπόμνημα**, προσκομίζει και επικαλείται επιπλέον **νέα στοιχεία**, και συγκεκριμένα το σύνολο των φορολογικών παραστατικών εσόδων-εξόδων των ελεγχόμενων φορολογικών ετών 2018-2019, προκειμένου αυτά να ελεγχθούν και η ίδια να φορολογηθεί βάσει αυτών και όχι με «κάθε διαθέσιμο στοιχείο».

Επειδή, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου που συνέταξε η ελέγχουσα φορολογική αρχή, καθώς και από την έκθεση αιτιολογημένων απόψεών της, τα ανωτέρω στοιχεία δεν τα είχε στη διάθεσή της κατά τη διενέργεια του ελέγχου και δεν ήταν δυνατό να τα λάβει υπόψη της κατά τη σύνταξη αυτής και ως εκ τούτου **αποτελούν νέα στοιχεία**. Με την υπ' αριθ.**Πράξη** της υπηρεσίας μας, αποφασίστηκε η **αναπομπή** της υπόθεσης στην ελέγχουσα φορολογική αρχή 1^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής), προκειμένου αυτή να προβεί σε **επιπλέον** συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις ή έρευνες και να μας αποστείλει το σχετικό πόρισμά της εντός προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών.

Επειδή η υποβολή του εν λόγω υπομνήματος με τα συνημμένα σε αυτό νέα στοιχεία, έλαβε χώρα εντός του οριζόμενου στο ενδέκατο εδάφιο της παρ. 5 του άρθρου 72 του ΚΦΔ, διαστήματος των 30 ημερών πριν από την πάροδο της προθεσμίας για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, η Υπηρεσία μας, με την υπ' αριθ. **απόφασή της**, αποφάσισε την **παράταση της προθεσμίας** για την έκδοση απόφασης επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, για τριάντα (30) ημέρες σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 72 του ΚΦΔ.

Σε εκτέλεση της ως άνω αναπομπής της υπηρεσίας μας, η ελέγχουσα φορολογική αρχή διενήργησε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τα νέα στοιχεία που υποβλήθηκαν με το υπ' αριθ. **ΔΕΔ** **συμπληρωματικό Υπόμνημα** και μας διαβίβασε το με ID εισερχ.**σημείωμα συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων**, στο οποίο αναφέρονται συνοπτικά τα ακόλουθα:

« [...] Α. Φορολογία Εισοδήματος

[...]

Κατόπιν του με αριθμό πρωτ. ΔΕΔ. **Συμπληρωματικού Υπομνήματος** της ελεγχόμενης επιχείρησης προς τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και των προσκομισθέντων φορολογικών παραστατικών εσόδων και εξόδων των ελεγχόμενων φορολογικών ετών 2018 - 2019 προκύπτει ότι δεν συντρέχουν πλέον οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και κατά συνέπεια ο προσδιορισμός του εισοδήματος της ελεγχόμενης επιχείρησης με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο.

Με την προσκόμιση του συνόλου των φορολογικών παραστατικών εσόδων και εξόδων των ελεγχόμενων φορολογικών ετών 2018 - 2019, αποδεικτικών πληρωμών και λοιπών εγγράφων παρασχέθηκαν τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις της απόφασης Α 1293/23-07-2019. Κατόπιν των προβλεπόμενων

ελεγκτικών επαληθεύσεων ο έλεγχος προσδιορίζει τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης επιχείρησης για το έτος **2018** στο ποσό των **831.139,30€** και για το έτος **2019** στο ποσό των **793.607,52€** σύμφωνα με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των φορολογικών ετών 2018 και 2019. Παρατίθεται κάτωθι σχετικός πίνακας:

Προσδιορισμός ακαθάριστων εσόδων

ΕΤΗ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΕΚΡΟΕΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΕΩΝ Φ.Π.Α.	ΜΥΦ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ	ΜΥΦ (ΕΞΟΔΑ) ΑΝΤΙΣΥΜΒ/ΝΩΝ	ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
2018	831.139,30	849.639,30	179.765,10	780.560,25	831.139,30
2019	793.607,52	893.416,22	768.187,93	770.567,93	793.607,52

Επισημαίνεται ότι τα βιβλία της επιχείρησης δεν τηρήθηκαν ορθά σύμφωνα με τις διατάξεις των Ε.Λ.Π. ν. 4308/2014. Συγκεκριμένα οι εισαγωγές που πραγματοποίησε η ελεγχόμενη από τρίτες χώρες έχουν καταχωρηθεί στο βιβλίο εξόδων της επιχείρησης στη φορολογητέα αξία όπως έχει προσδιοριστεί στο τελωνείο και όχι στην πραγματική. Επίσης στο έτος 2018 στη στήλη του βιβλίου εξόδων Γενικά έξοδα με 0% έχουν συμπεριληφθεί μη ορθά επιπλέον η αξία του ΦΠΑ των εισαγωγών καθώς και λοιπές δαπάνες με δικαίωμα έκπτωσης. Στο έτος 2019 στη στήλη Δαπάνες με δικαίωμα έκπτωσης του βιβλίου εξόδων έχουν συμπεριληφθεί μη ορθά επιπλέον οι αγορές με ΦΠΑ 24%. Οι ανωτέρω διαφορές που προέκυψαν από τις μη ορθές καταχωρήσεις του βιβλίου εξόδων της ελεγχόμενης επιχείρησης βεβαιώθηκαν με τα οριστικά αποτελέσματα του ελέγχου και τις υπ. αριθμόκαιοριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος των φορολογικών ετών 2018 και 2019 αντίστοιχα.

	Βάσει της δήλωσης	Βάσει του ελέγχου	Διαφορά
ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	01/01/2018 - 31/12/2018	01/01/2018 - 31/12/2018	01/01/2018 - 31/12/2018
Αγορές εμπορευμάτων	583.065,53	548.300,64	-34.764,89
Διάφορα λειτουργικά έξοδα	253.368,73	126.363,29	-127.005,44
ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	01/01/2019 - 31/12/2019	01/01/2019 - 31/12/2019	01/01/2019 - 31/12/2019
	Βάσει της δήλωσης	Βάσει του ελέγχου κατόπιν των νεότερων στοιχείων	Διαφορά
Αγορές εμπορευμάτων	393.934,94	374.411,45	-19.523,49

Διάφορα λειτουργικά έξοδα	350.807,42	225.965,58	-124.841,84
---------------------------	------------	------------	-------------

Αναφορικά με τις ανωτέρω διαφορές δεν υποβλήθηκαν στην υπηρεσία μας νεότερα στοιχεία που δεν ήταν σε γνώση του ελέγχου κατά την έκδοση των οριστικών αποτελεσμάτων.

[...]

Κατόπιν της με αριθμό Πράξης Αναπομπής της υπηρεσίας σας για συμπληρωματικό έλεγχο σε συνέχεια της υπ. αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου νεότερα στοιχεία (παραστατικά και λοιπά δικαιολογητικά) τα οποία επηρεάζουν τα αποτελέσματα του ελέγχου στη φορολογία Φ.Π.Α. της περιόδου 1/1/2018 – 31/12/2019.

Πρώτη Αναπομπή (.....)

Η υπηρεσία μας σε συνέχεια της ανωτέρω υπ. αριθμό Πράξης Αναπομπής, συνέταξε το με αριθμό πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 πόρισμα, με το οποίο ο έλεγχος αποδέχθηκε πωλήσεις άνευ ΦΠΑ συνολικής αξίας 104.730,00€, από τις οποίες ποσό 29.520,00€ αφορά το έτος 2018 και ποσό 75.210,00€ αφορά το έτος 2019.

Από το σύνολο των πωλήσεων άνευ Φ.Π.Α. αξίας 104.730,00€, ποσό 1.100,00€ αφορά σε πώληση μηχανήματος σε συμπλοιοκτησία αλιευτικού σκάφους ενταγμένης σε ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α., ποσό 12.340,00€ αφορά σε ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών και ποσό 91.290,00€ αφορά σε πωλήσεις επενδυτικών αγαθών βάσει της απόφασης Π. 2869/2389/4.5.87.

Δεύτερη Αναπομπή (.....)

Πλην των ανωτέρω, ο έλεγχος εμμένει στην αρχική του θέση και δεν αποδέχεται άλλες πωλήσεις άνευ ΦΠΑ, καθώς δεν τέθηκαν στη διάθεση μας τα προβλεπόμενα συνοδευτικά έγγραφα των μεταφορών, οι βεβαιώσεις παραλαβής των πελατών, τα σχετικά τελωνειακά έγγραφα και τα αποδεικτικά πληρωμών ανά περίπτωση.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος από τις δηλωθείσες συνολικά πωλήσεις άνευ Φ.Π.Α. ποσού 55.880,00€ το έτος 2018 και ποσού 88.418,00€ το έτος 2019 κάνει αποδεκτές τις πωλήσεις άνευ Φ.Π.Α. αξίας 32.420,00€ (2.900,00€ + 29.520,00€ από τα νέα στοιχεία) για το έτος 2018 και αξίας 87.210,00€ (12.000,00€ + 75.210,00€ από τα νέα στοιχεία) για το έτος 2019. Για τις υπόλοιπες πωλήσεις ποσού 23.460,00€ το έτος 2018 και ποσού 1.208,00€ ο έλεγχος θεωρεί ότι πραγματοποιήθηκαν στο εσωτερικό της χώρας, αποτελούν φορολογητέες εκροές και προσδιορίζει τον αναλογούντα ΦΠΑ των εν λόγω εκροών με ποσοστό 24% ως κάτωθι:

Έτος	Πωλήσεις άνευ ΦΠΑ βάσει δηλώσεων	Πωλήσεις άνευ ΦΠΑ βάσει αρχικού ελέγχου	Πωλήσεις άνευ ΦΠΑ βάσει ελέγχου κατόπιν των νεότερων στοιχείων	Διαφορά κατόπιν των νεότερων στοιχείων / Φορολογητέες εκροές	ΦΠΑ εκροών βάσει δηλώσεων	ΦΠΑ εκροών βάσει ελέγχου
2018	55.880,00	2.900,00	32.420,00	23.460,00	0	5.630,40
2019	88.418,00	12.000,00	87.210,00	1.208,00	0	289,92

Επισημαίνεται ότι αναφορικά με τις αμφισβητούμενες ενδοκοινοτικές παραδόσεις που επικαλείται η ελεγχόμενη επιχείρηση στο από συμπληρωματικό υπόμνημά της, η υπηρεσία μας δεν ενεργοποίησε τη διαδικασία της διοικητικής συνδρομής με τις αντίστοιχες αλλοδαπές φορολογικές αρχές, ως αποτέλεσμα της συνολικής εικόνας που είχε διαμορφωθεί για τις συγκεκριμένες ενδοκοινοτικές παραδόσεις.

Συγκεκριμένα οι εν λόγω αμφισβητούμενες ενδοκοινοτικές παραδόσεις δεν έχουν δηλωθεί από την ελεγχόμενη επιχείρηση στις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις, δεν έχουν υποβληθεί οι σχετικοί ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων ενώ δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου τα προβλεπόμενα συνοδευτικά έγγραφα των μεταφορών υπογεγραμμένα από τον παραλήπτη, οι βεβαιώσεις παραλαβής των αγοραστών και τα σχετικά αποδεικτικά πληρωμών.

Επιπλέον η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν επικαλέστηκε κάποιους λόγους μη δήλωσης των ενδοκοινοτικών παραδόσεων στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ ως όφειλε, μη υποβολής ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών παραδόσεων ως όφειλε και μη γνωστοποίησης στον έλεγχο των απαραίτητων για την απόδειξη της πραγματοποίησης της μεταφοράς των πωλούμενων αγαθών εκτός της ελληνικής επικράτειας.

Ούτε όμως και στο στάδιο εξέτασης της υπ. αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής (και έως τη σύνταξη του παρόντος πορίσματος ελέγχου) υποβλήθηκαν προς τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών από την προσφεύγουσα επιχείρηση επαρκή αποδεικτικά στοιχεία ενδοκοινοτικής μεταφοράς των αγαθών που να συνηγορούν στη δημιουργία μιας εύλογης πεποίθησης, ότι έχουν πραγματοποιηθεί οι αμφισβητούμενες πωλήσεις στις αλλοδαπές χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης.»

Επειδή, η Υπηρεσία μας κάνει αποδεκτά τα ως άνω πορίσματα.

Επειδή κατόπιν τούτων, με την παρούσα απόφαση γίνονται αποδεκτός ο τρίτος ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ήτοι αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τη φορολογία εισοδήματος οι δαπάνες μισθοδοσίας σύμφωνα με το άρθρο 23 περ. ιδ' του ν.4172/2013, και συγκεκριμένα δαπάνες ύψους 49.948,62€ για το φορολογικό έτος 2018 και δαπάνες ύψους 41.293,23€ για το φορολογικό έτος 2019. Επιπλέον, τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας για το έτος 2018 προσδιορίζονται στο ποσό των 831.139,30€ και για το έτος 2019 στο ποσό των 793.607,52€. Συνεπώς, τα δεδομένα του εισοδήματός της προσδιορίζονται ως εξής:

	2018	2019
Κέρδη βάσει ελέγχου	239.815,11	303.235,49
Μείον: Διαγραφέντα βάσει Απόφασης		
Μισθοδοσία	49.948,62	41.293,23
Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών		99.808,70
Κέρδη βάσει Απόφασης	189.866,49	162.133,56

Περαιτέρω, γίνεται μερικώς δεκτός ο έκτος ισχυρισμός και το σύνολο των απαλλασσόμενων πωλήσεων σε συνέχεια όλων των ανωτέρω, που γίνονται δεκτές με την παρούσα απόφαση στη φορολογία ΦΠΑ είναι συνολικής αξίας 104.730,00€, από τις

οποίες ποσό **29.520,00€** αφορά το έτος **2018** και ποσό **75.210,00€** αφορά το έτος **2019**. Ως εκ τούτου, οι φορολογητέες εκροές και ο ΦΠΑ εκρών προσδιορίζονται ως κάτωθι:

Φορολογητέες εκροές και φόρος εκρών	2018		2019	
	Εκροές	ΦΠΑ εκρών	Εκροές	ΦΠΑ εκρών
Φορολογητέες εκροές και φόρος εκρών ελέγχου	846.739,30	203.217,43	881.416,22	211.539,88
Μείον: Διαγραφέντα βάσει Απόφασης				
Α) Τιμ	1.100,00	264,00		0,00
Β) Δεκτές Ενδοκοινοτικές Παραδόσεις	12.120,00	2.908,80	220,00	52,80
Γ) Πωλήσεις με βεβαιώσεις απαλλαγής ΦΠΑ	<u>16.300,00</u>	<u>3.912,00</u>	<u>74.990,00</u>	<u>17.997,60</u>
Σύνολο	29.520,00	7.084,80	75.210,00	18.050,40
Υπόλοιπο Φορολ. Εκρών και ΦΠΑ εκρών Απόφασης	817.219,30	196.132,63	806.206,22	193.489,48

Κατά τα λοιπά θέματα του ελέγχου, οι θέσεις του, όπως αυτές αποτυπώνονται στις από οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου και στην με ID εισερχ. Έκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, κρίνονται βάσιμες, νόμιμες και πλήρως αιτιολογημένες.

Κατόπιν των ανωτέρω,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και συγκεκριμένα:

1. την τροποποίηση των:

α) υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ (ν.5104/2024)), φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

β) υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ (ν.5104/2024)), φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

γ) υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ (ν.5104/2024)), φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

δ) της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ (ν.5104/2024)), φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

2. την επικύρωση της:

ε) υπ' αριθ.Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 Ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

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

1. Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΕΛΕΓΧΟΥ (2)	ΔΕΔ (3)	ΔΙΑΦΟΡΑ (3-1)
Αξία φορολογητέων εκροών		793.759,30	846.739,30	817.219,30	23.460,00
Αξία φορολογητέων εισροών		744.547,56	665.341,67	665.341,67	79.205,89
Φόρος εκροών		190.014,68	203.217,43	196.132,63	6.117,95
Υπόλοιπο φόρου εισροών		199.106,78	180.097,38	180.097,38	19.009,40
Πιστωτικό υπόλοιπο		9.092,10			9.092,10
Χρεωστικό υπόλοιπο			23.120,05	16.035,25	16.035,25
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.			11.560,02	8.017,63	8.017,63
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα					
Σύνολο φόρου για καταβολή			34.680,07	24.052,88	24.052,88
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	9.092,10			
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

2. Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΕΛΕΓΧΟΥ (2)	ΔΕΔ (3)	ΔΙΑΦΟΡΑ (3-1)
Αξία φορολογητέων εκροών		804.998,22	881.416,22	806.206,22	1.208,00
Αξία φορολογητέων εισροών		776.248,74	582.567,52	582.567,52	193.681,22
Φόρος εκροών		193.185,65	211.539,88	193.489,48	303,83
Υπόλοιπο φόρου εισροών		217.635,99	163.662,15	163.662,15	53.973,84
Πιστωτικό υπόλοιπο		24.450,34			24.450,34
Χρεωστικό υπόλοιπο			47.877,73	29.827,33	29.827,33
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.			23.938,87	14.913,67	14.913,67

Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή			71.816,60	44.741,00
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	24.450,34		
	για επιστροφή			
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

**3. Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου
Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018**

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη		28.096,16	239.815,11	189.866,49	161.770,33
ή ζημιά					
Κέρδος που φορολογείται (§ 1 άρθρου 47 ν. 4172/2013)					
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	1.048,01			46.913,39
	Χρεωστικό ποσό		60.350,48	45.865,38	
Προκαταβολή φόρου		7.000,89	7.000,89	7.000,89	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Τέλος επιτηδεύματος (άρθρο 31 ν.3986/2011)		1.000,00		1.000,00	
Πιστωτικό ποσό § 6 άρθρου 3 του ν. 4046/2012					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή του					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης			30.699,25	23.456,70	23.456,70
Πρόστιμο χαρτ/μου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου					
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	6.952,88	99.050,62	77.322,97	70.370,09
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

**4. Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου
Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019**

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη		17.768,23	303.235,49	162.133,56	144.365,33
ή ζημιά					
Κέρδος που φορολογείται (§ 1 άρθρου 47 ν. 4172/2013)					
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	2.736,51			34.647,67
	Χρεωστικό ποσό		65.775,63	31.911,16	
Προκαταβολή φόρου		4.264,38	4.264,38	4.264,38	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Τέλος επιτηδεύματος (άρθρο 31 ν.3986/2011)		1.000,00	1.000,00	1.000,00	
Πιστωτικό ποσό § 6 άρθρου 3 του ν. 4046/2012					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή του					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης			34.256,07	17.323,84	17.323,84
Πρόστιμο χαρτ/μου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου					
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	2.527,87	105.296,08	54.499,38	51.971,51
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

5. Η με αριθμόΠράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 Ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2024
Ποσό καταλογισμού: 250,00€

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

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.