



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/05/2023

Αριθμός απόφασης: 496

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604536
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
δ. την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία νομίμως εκπροσωπούμενης, με έδρα, κατά: α) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016 και β) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ των οποίων ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσας 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:

(α) Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά φόρου ποσού 8.407,85€ πλέον προστίμου άρθρου 58^Α του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ποσού 4.203,92€, ήτοι συνολικό ποσό 12.611,77€, κατόπιν προσθήκης στις φορολογητέες εκροές μη αναγνωρισθείσας ζημίας ποσού 35.032,72€.

(β) Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά φόρου ποσού 20.397,53€ πλέον προστίμου άρθρου 58^Α του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ποσού 10.198,77€, ήτοι συνολικό ποσό 30.596,30€, κατόπιν προσθήκης στις φορολογητέες εκροές μη αναγνωρισθείσας ζημίας ποσού 84.989,73€.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν του μερικού ελέγχου ως προς το ΦΠΑ που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία για τα φορολογικά έτη 2016-2017 από το 2^ο ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΚΕΝΤΡΟ ΑΤΤΙΚΗΣ, σύμφωνα με την υπ' αριθ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του.

Σύμφωνα με τη με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας επαναπροσδιορίστηκαν σε 315.748,08€ για το φορολογικό έτος 2016, αντί των δηλωθέντων 252.055,36€ και σε 287.006,19€ για φορολογικό έτος 2017, αντί των δηλωθέντων 202.016,46€. Οι ανωτέρω διαφορές προέκυψαν κατόπιν διαπίστωσης του ελέγχου ότι υφίσταται αδήλωτη πηγή εισοδήματος (προσαύξηση περιουσίας) για τις ελεγχόμενες χρήσεις, μέσω της χρηματοδότησης της ζημίας (εξόδων) της επιχείρησης, η οποία (προσαύξηση) προέρχεται από τη δραστηριότητα της εστίασης και κατά συνέπεια αποτελεί φορολογητέα εκροή υποκείμενη σε ΦΠΑ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Εσφαλμένα η Φορολογική Αρχή υπήγαγε τα ευρήματα του ελέγχου στις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013 περί προσαύξησης περιουσίας, καθώς δεν ανηύρε κάποια κινητή ή ακίνητη περιουσία παρά αυθαίρετα θεώρησε ως προσαύξηση περιουσίας τη «χρηματοδότηση ζημίας» της επιχείρησης, όχι υπό τη μορφή κάποιου συγκεκριμένου χρηματικού ποσού αλλά ως εξόφληση υποχρεώσεων και μάλιστα με τρόπο και σε χρόνο όπου ο έλεγχος, κατά ρητή αναφορά του, δεν διαπίστωσε.

- Εσφαλμένα η Φορολογική Αρχή θεώρησε ότι η φερόμενη προσαύξηση περιουσίας αποτελεί ταυτόχρονα και πράξη υπαγόμενη σε ΦΠΑ. Η αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας κατά τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ.4 του ν. 4172/2013 θεωρείται κατά πλάσμα δικαίου ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα και υπάγεται ρητά σε φόρο εισοδήματος, ωστόσο κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται στον Κώδικα ΦΠΑ ώστε να θεωρηθεί ότι με την προσαύξηση έλαβε χώρα παράδοση αγαθού ή υπηρεσίας. Άλλωστε ο έλεγχος θεώρησε ότι πραγματοποιήθηκε πράξη υποκείμενη σε ΦΠΑ όχι επειδή διαπίστωσε παράδοση αγαθού ή υπηρεσίας αλλά επειδή διαπίστωσε προσαύξηση περιουσίας με τη μορφή «χρηματοδότησης ζημίας».
- Η έκθεση ελέγχου δεν είναι ορθά αιτιολογημένη και εμπειριστατωμένη καθώς δεν αποδεικνύεται η τέλεση των αποδιδόμενων παραβάσεων, η δήθεν αποκρυβείσα φορολογική ύλη και η εντεύθεν ανάγκη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και η επιβολή προστίμου. Συνεπώς οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλημμελείς και πρέπει να ακυρωθούν για το λόγο αυτό.
- Η Φορολογική Αρχή εσφαλμένα εκτίμησε τις αποδείξεις και τα πραγματικά γεγονότα καθώς αποδέχθηκε ως νόμιμη πηγή χρηματοδότησης μόνο το ποσό των 28.600,00€, που προέρχεται από τραπεζικό έμβασμά του (πατρός των εταίρων), προς εταιρικό λογαριασμό της προσφεύγουσας εταιρείας και όχι και τα μετρητά που παρείχε για την κάλυψη των λοιπών δαπανών της επιχείρησης, αξίας κάτω των 500€, παρά το γεγονός ότι βάσει των εκκαθαριστικών του, που προσκομίσθηκαν στον έλεγχο, προκύπτει ότι είχε τη δυνατότητα να χρηματοδοτήσει την επιχείρηση τόσο με τραπεζικά εμβάσματα όσο και με μετρητά.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. [...]. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα 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, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει), 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.».

Από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξης, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από το διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5. Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς της. (βλ. ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ1542/2016).

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στη σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται κατόπιν ελέγχου οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Επειδή, ο υποχρεωτικός τύπος της διαδικασίας του ελέγχου διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 21 του Π.Δ. 16/1989 (έκθεση ελέγχου), στην παρ. 1 δ' του οποίου ρητά αναφέρει ότι οι «εκθέσεις πρέπει να διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια, πληρότητα. Να διατυπώνονται με σαφήνεια συντομία, σοβαρό ύφος, στη δημοτική γλώσσα, το μονοτονικό σύστημα και να είναι, καθαρογραμμένες. Στην παράγραφο 2 ζ' του ίδιου άρθρου αναφέρεται ότι στο περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνονται «οι διαφορές που διαπιστώθηκαν με αποδεικτικά στοιχεία.».

Επειδή, με τις αποφάσεις ΣτΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι αναιτιολόγητη 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. Σύμφωνα ως προς το θέμα αυτό είναι και η θεωρία, σύμφωνα με την οποία, η παντελής αοριστία και έλλειψη αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσής της (Ευαγγ.Τσακίρη Διοκ. Δικαστή, Φορολ. Έλεγχοι και Δικαιώματα Φορολογουμένων, Σεπτέμβριος 2008 σελ.25).

Επειδή, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις και τη νομολογία, επιβάλλεται η Διοίκηση να ερευνά, να διασταυρώνει και να αποδεικνύει με αδιάσειστα στοιχεία τις παραβάσεις, καθώς βάσει του άρθρου 64 του ΚΦΔ, 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 των πράξεων. Η «χρηματοδότηση ζημίας» (δαπανών) εν προκειμένω, αποτελεί στοιχείο προς διερεύνηση και όχι απόδειξη των υπό κρίση παραβάσεων.

Επειδή, βάσει των αρχών της νομιμότητας, της χρηστής διοίκησης, της ασφάλειας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, οι οποίες μεταξύ άλλων διέπουν και νομιμοποιούν τη δράση της Δημόσιας Διοίκησης, και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ΚΦΔ που ορίζει ότι η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών έχει την εξουσία να εξετάσει τόσο την νομιμότητα όσο και την ουσία της υπόθεσης με δυνατότητα να προβεί σε κάθε ενδεδειγμένη ενέργεια, προκειμένου να διαμορφώσει την τελική της κρίση.

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣΤΕ 3692/2001, 4223/2000), ενώ δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣΤΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣΤΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, στη με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, αναφέρεται ότι:

«5. ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Κατά τον έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος τα ακαθάριστα έσοδα επαναπροσδιορίστηκαν λόγω μεταβολής του συντελεστή μικτού κέρδους της επιχείρησης, ως κάτωθι :

	<i>Βάσει δήλωσης</i>	<i>Βάσει ελέγχου</i>	<i>Διαφορά εσόδων</i>
χρήση 2016			
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	252.055,36	315.748,08	63.692,72

χρήση 2017	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά εσόδων
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	202.016,46	287.006,19	84.989,73

Οι ανωτέρω διαφορές των εσόδων της προέρχονται από την δραστηριότητα της εστίασης , το οποίο είναι και το κύριο αντικείμενό της.

[...]

6. ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΓΚΥΚΛΙΟ Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β 3085/31.7.2019)

6.1 Έλεγχος συμφωνίας φορολογητέων εκροών και εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα και σε περίπτωση σημαντικής απόκλισης αν η απόκλιση αυτή αιτιολογείται .

- βάσει των δηλώσεων που υποβλήθηκαν δεν υπάρχει απόκλιση μεταξύ ακαθαρίστων εσόδων και εκροών στην ελεγχόμενη χρήση. Όμως επαναπροσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα βάσει του ελέγχου , όπως αναφέρουμε στο ανωτέρω κεφάλαιο της φορολογίας εισοδήματος. Οι διαφορές αυτές προέρχονται από την κύρια δραστηριότητά της και είναι φορολογητέες εκροές υποκείμενες σε ΦΠΑ:

Φορολογικό έτος	2016		
Φορολογητέες εκροές	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
Εκροές με 13%	63,71	63,71	0
Εκροές με 23%	118.227,90	118.227,90	0
Εκροές με 24%	133.763,75	197.456,47	63.692,72
Σύνολα	252.055,36	315.748,08	63.692,72

Η ανωτέρω διαφορά εκροών καταλογίζεται στο τελευταίο τρίμηνο της χρήσης .

Φορολογικό έτος	2017		
Φορολογητέες εκροές	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
Εκροές με 24%	202.016,46	287.006,19	84.989,73

Η ανωτέρω διαφορά εκροών καταλογίζεται στο τελευταίο τρίμηνο της χρήσης .

[...]

Απόψεις του ελέγχου

Σχετικά με τις παραβάσεις

Όπως αναφέρουμε στο κεφάλαιο «4. ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ» της παρούσας έχουν καταλογισθεί παραβάσεις κατόπιν προληπτικού ελέγχου από την ΥΕΔΔΕ:

Στη χρήση 2016 για την μη έκδοση φορολογικού στοιχείου αξίας 28€ και επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 3,37€, σύμφωνα με το άρθρο 58^Α,ν.4174/13. Εκδόθηκε η πράξη επιβολής προστίμου 1680/2017.

Στη χρήση 2017 για την μη έκδοση φορολογικού στοιχείου και επιβλήθηκε το ελάχιστο πρόστιμο ποσού 250,00€, σύμφωνα με το άρθρο 58^Α,ν.4174/13. Εκδόθηκε η πράξη επιβολής προστίμου 1478/2017.

Δεν υπάρχει διάταξη του Ν.4172/13 και Ν.4174/13 που να απαιτεί από την φορολογική αρχή να τεκμηριώσει την φοροδιαφυγή αποκλειστικά λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, αλλά δύναται να λάβει υπόψη της και να συνεκτιμήσει και άλλα στοιχεία που αφορούν την κάθε επιχείρηση και συνάδει με τις εμπορικές πρακτικές και την κοινή λογική.

Σχετικά με τον όρο «προσαύξηση περιουσίας»

Η προσαύξηση περιουσίας δεν συνίσταται μόνο στην αύξηση των τραπεζικών καταθέσεων ή στις αγορές ακινήτων , αλλά όπως προβλέπεται στην εγκύκλιο **Αρ.Πρωτ. ΔΕΑΦ** «4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινήτη ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος» και στη χρηματοδότηση της επιχείρησης από αφανή – αδήλωτη πηγή εισοδήματος.

Σχετικά με την χρηματοδότηση από τον πατέρα τους

Προσκομίσθηκε ή κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού της, με δικαιούχους τους γονείς των δύο εταίρων της επιχείρησης, για τα έτη 2016 και 2017. Από τον έλεγχο των κινήσεων του λογαριασμού αυτού αλλά και του εταιρικού λογαριασμού με IBAN, προκύπτει πράγματι ότι γίνονται μεταφορές χρηματικών ποσών και κατόπιν εξοφλούνται υποχρεώσεις της εταιρείας. Τέτοιες μεταφορές πραγματοποιούνται μόνο στο φορολογικό έτος 2016 και είναι συνολικού ποσού 28.660,00€, ως αναλυτικά αναφέρονται στην έκθεση εισοδήματος .

Κατόπιν αυτών το ποσό των 28.660,00€ λαμβάνεται υπόψη ως εμφανούς πηγής τρόπος χρηματοδότησης της ζημιάς (εξόδων) της επιχείρησης του έτους 2016, και τα ακαθάριστα έσοδα (τα οποία προσδιορίζονται όπως παραπάνω αναλύθηκε) αναπροσαρμόζονται ως εξής:

Φορολογικό έτος	
Δηλωθέντα Έσοδα χρήσης	252.055,36
Δηλωθείσες ζημιές χρήσης	73.292,72
Ενοίκια που δεν καταβλήθηκαν πραγματικά	-9.600,00
Ποσά που χρηματοδοτήθηκαν από τους γονείς των εταίρων	-28.660,00
Σύνολο ζημιών που δεν προκύπτει πως χρηματοδοτήθηκε	35.032,72
Ακαθ. έσοδα ελέγχου που προστίθενται στα δηλωθέντα έσοδα	35.032,72
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΑΚΑΘ.ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ / φορολογητέες εκροές	287.088,08

[...].».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται μεταξύ άλλων ότι ο έλεγχος θεώρησε ότι έλαβε χώρα πράξη υποκείμενη σε ΦΠΑ, όχι επειδή διαπίστωσε παράδοση αγαθού ή υπηρεσίας αλλά επειδή διαπίστωσε την ύπαρξη (κατ' αυτόν) προσαύξησης περιουσίας, όχι υπό μορφή περιουσιακού στοιχείου αλλά υπό τη μορφή «χρηματοδότησης ζημιάς», εύρημα που ουδόλως αποτελεί κύκλο εργασιών, παράδοση αγαθού ή υπηρεσίας και συνεπώς δεν υπάγεται σε ΦΠΑ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα», του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1175/16-11-2017 «Διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας», αναφέρεται ότι:

«[...]1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.

Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει.

Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.

3. Η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στη νομοθεσία χρόνος παραγραφής) και σε υποθέσεις, στις οποίες η περιουσιακή προσαύξηση,

άγνωστης πηγής ή αιτίας, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010 (ΣΤΕ 1225/2017, 884/2016, 1897/2016).

4. Το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσης του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του (ΣΤΕ 1225/2017, 884/2016, 435/2017). Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣΤΕ 884/2016).».

5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

[...]

5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενη ή σχετιζόμενη με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.

Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με

τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο. Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 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 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, με την Α.1293/31-07-2019 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

Επειδή, με το άρθρο 11 της ανωτέρω απόφασης ορίζεται 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 ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου....».

Επειδή, σε κάθε περίπτωση όπου προκύπτει από τον έλεγχο ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013, ο αρμόδιος ελεγκτής δύναται, κατόπιν σχετικής εγκρίσεως, να προβεί στον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης για τα ελεγχόμενα έτη με τη χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Επειδή, από τα προαναφερθέντα καθίσταται σαφές ότι η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, όπως αυτή αποτυπώνεται στη με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, στερείται σαφήνειας, ειδικότητας και πληρότητας. Πιο συγκεκριμένα, από την έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει με βεβαιότητα ο τρόπος υπολογισμού των ακαθάριστων εσόδων ελέγχου της προσφεύγουσας εταιρείας ύψους 315.748,08€ και 287.006,19€ για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα, ενώ δεν υφίσταται διαπίστωση παράβασης μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης που να αναφέρεται σε συγκεκριμένα φορολογικά στοιχεία παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών. Αντιθέτως, ο έλεγχος συνάγει ότι για το νομικό πρόσωπο υφίσταται «προσαύξηση περιουσίας» κατόπιν συμπερασματικών σκέψεων, χωρίς αυτές να προκύπτουν από τη

διενέργεια συγκεκριμένων επαληθεύσεων επί των αποθεμάτων (αρχής - τέλους), των αγορών και των πωλήσεων, αλλά η εν λόγω «προσαύξηση περιουσίας» προσδιορίσθηκε μέσω μιας μεθόδου σύγκρισης εισπράξεων και πληρωμών ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος, χωρίς ωστόσο να εξασφαλίζεται ότι η «ταμειακή» αυτή διαφορά πράγματι υφίσταται και ότι όντως αποτελεί εισόδημα του νομικού προσώπου του αντίστοιχου ελεγχόμενου έτους.

Επειδή, επίσης η γενική και αόριστη αναφορά ότι οι διαφορές των ακαθαρίστων εσόδων, όπως προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, λόγω χρηματοδότησης της επιχείρησης (κάλυψη δαπανών) από αφανή-αδήλωτη πηγή εισοδήματος, προέρχονται από την επιχειρηματική της δραστηριότητα και είναι φορολογητέες εκροές υποκείμενες σε ΦΠΑ, δε δύναται να αποτελέσει αιτιολογία επαρκή και ικανή να στοιχειοθετήσει την ανακρίβεια των υποβληθεισών, από την προσφεύγουσα εταιρεία, δηλώσεων ΦΠΑ.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, η κρίση του φορολογικού ελέγχου, όπως αυτή αποτυπώνεται στην από έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, που αποτελεί την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, καταλείπει κενά και αμφιβολίες ως προς την ορθότητά της, με αποτέλεσμα οι προσβαλλόμενες πράξεις να στερούνται σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με τηνκαι την **ακύρωση**: α) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016 και β) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Φορολογικό Έτος 2016

- Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου φόρου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016.

Φ.Π.Α. βάσει ελέγχου	Φ.Π.Α βάσει απόφασης
12.611,77	0,00

Φορολογικό Έτος 2017

- Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017.

Φ.Π.Α. βάσει ελέγχου	Φ.Π.Α βάσει απόφασης
30.596,30	0,00

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

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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