



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 22/05/2023

Αριθμός απόφασης: 1269

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604537

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

4. Την από 23/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία ..... & ΣΙΑ ΕΕ. με ΑΦΜ ....., που εδρεύει στην ..... Αττικής, επί της οδού ....., κατά: α) της υπ' αριθμ. .... /28-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, β) της υπ' αριθμ. .... /28-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, γ) της υπ' αριθμ. .... /28-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2016 και δ) της υπ' αριθμ. .... /28-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ

φορολογικού έτους **2017** του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καθώς και τις από 28-12-2022 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 23/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ..... **ΣΙΑ ΕΕ**, με **ΑΦΜ** ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. ....../28-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2016** του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 5.751,77 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 2.875,89 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **8.627,66 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ. ....../28-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2017** του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 10.922,44 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 5.461,22 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **16.383,66 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ. ....../28-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 17.442,44 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 8.721,22 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **26.163,66 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ. ....../28-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 22.716,57 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 11.358,28 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **34.074,85 ευρώ**.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν μετά τον μερικό φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, σύμφωνα με την με αριθμό ....../07-10-2022 εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή εφαρμογή των διατάξεων των ν. 4172/2013, ν.2859/2000 και ν. 4308/2014. Η προσφεύγουσα έχει έδρα στη ..... Αττικής και αντικείμενο εργασιών υπηρεσίες παροχής .....

Από τον έλεγχο αναμορφώθηκαν τα καθαρά κέρδη, που προκύψαν από τα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης για όλο το διάστημα της υπό κρίση φορολογικής περιόδου, ήτοι από 01/01/2016 έως 31/12/2017, με την προσθήκη λογιστικών διαφορών, οι οποίες δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013. Συγκεκριμένα στα ακαθάριστα έσοδα των

ετών 2016 και 2017 προστέθηκαν λογιστικές διαφορές συνολικού ποσού **37.587,79 ευρώ** και **46.084,13 ευρώ** αντίστοιχα. Συγκεκριμένα : α) δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας, ποσό ευρώ **17.754,09** για το φορολογικό έτος 2016 και ποσό ευρώ **8.892,13** για το φορολογικό έτος 2017, που αφορούν σύμφωνα με το έντυπο Ε3 σε αποσβέσεις παγίων δεδομένου ότι αυτές δεν έχουν εγγραφεί στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων - εξόδων (άρθρο 22 παρ. γ' ν. 4172/2013) ούτε και προσκομίστηκε μητρώο παγίων από το οποίο να προκύπτουν οι αποσβέσεις αυτές και β) δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης, ποσό ευρώ **19.833,70** για το φορολογικό έτος 2016 και ποσό ευρώ **37.192,00** που αφορούν σε δαπάνες ή/και αγορές αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων ευρώ δεδομένου ότι δεν αποδείχθηκε η τμηματική ή ολική εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (άρθρο 23 παρ. β' ν. 4172/2013). Επιπλέον επειδή κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη η προσφεύγουσα δήλωσε ζημιές και συγκεκριμένα για την φορολογική περίοδο 2016 ποσό 90.430,89€ ενώ για την φορολογική περίοδο 2017 ποσό 103.575,03€ και δεν δικαιολόγησε στον έλεγχο πως χρηματοδοτήθηκαν οι παραπάνω ζημιές, ο έλεγχος κατέληξε στο πόρισμα ότι τα ποσά των δαπανών που προκάλεσαν ζημιές τα έτη 2016, 2017 και συνεπώς υπερέβησαν τα έσοδα και για τα οποία ο τρόπος χρηματοδότησης δεν αιτιολογήθηκε από την προσφεύγουσα, συνιστούν μη αιτιολογημένη προσαύξηση περιουσίας και ως εκ τούτου φορολογούνται ως έσοδα της επιχείρησης κατά την άσκηση της εμπορικής της δραστηριότητας, τα οποία δεν δηλώθηκαν και για τα οποία δεν έχουν εκδοθεί τα σχετικά φορολογικά στοιχεία εσόδων. Κατόπιν αυτών ο έλεγχος προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας για τα φορολογικά έτη 2016-2017 ως εξής :

#### **ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016**

Καθαρά κέρδη (ζημιές) δήλωσης	-90.430,89€
Πλέον έσοδα ελέγχου	72.676,80€
Πλέον λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν	0,00€
<b>Σύνολο κερδών (ζημιών)</b>	<b>-17.754,09€</b>
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	37.587,79 €
<b>Σύνολο καθαρών κερδών ελέγχου</b>	<b>19.833,70€</b>

#### **ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017**

Καθαρά κέρδη (ζημιές) δήλωσης	-103.575,03€
Πλέον έσοδα ελέγχου	*95.154,50€
Πλέον λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν	0,00€
<b>Σύνολο κερδών (ζημιών)</b>	<b>-8.420,53€</b>
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	46.084,13 €
<b>Σύνολο καθαρών κερδών ελέγχου</b>	<b>37.663,60€</b>

(\*Ποσό 94.682,90 € από προσαύξηση περιουσίας πλέον ποσού 471,60 € από παραβάσεις μη έκδοσης ΑΛΣ)

Στην φορολογία ΦΠΑ διαπιστώθηκαν διαφορές μεταξύ των φορολογητέων εκροών βάση των δηλώσεων της προσφεύγουσας των ετών 2016-2017 και των φορολογητέων εκροών των ετών αυτών όπως προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο. Οι διαφορές αυτές κρίθηκε ότι προέρχονται από την προσαύξηση περιουσίας ποσού ευρώ 72.676,80 ευρώ για το έτος 2016 και 94.682,90 για το έτος 2017, οι οποίες φορολογούνται ως έσοδα της επιχείρησης κατά την άσκηση της εμπορικής της δραστηριότητας που δεν δηλώθηκαν και για τα οποία δεν έχουν εκδοθεί τα σχετικά φορολογικά στοιχεία εσόδων.

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

- Ουδέποτε έλαβε γνώση της με αρ πρωτ. .... ΕΜΠ 11/11/2022 πρόσκλησης του ελέγχου.
- Στα ταμειακά διαθέσιμα που προκύπτουν σε κάθε μία ελεγχόμενη χρήση δεν υπολογίζονται τα οφειλόμενα χρηματικά ποσά προς τους προμηθευτές και λοιπούς πιστωτές της, ήτοι το φορολογικό έτος 2016 οφειλές ύψους 37.587,79 ευρώ και το φορολογικό έτος 2017 οφειλές ύψους 46.084,13 ευρώ.
- Στις ζημιές των ελεγχόμενων φορολογικών ετών συμβάλει και το κόστος πωληθέντων το οποίο είναι εν τοις πράγμασι πλασματικό δεδομένου ότι η εταιρία δεν υποχρεούται στην διενέργεια απογραφής .
- Δεν συντάχθηκε από τον έλεγχο έκθεση κατάσχεσης κατά την παραλαβή των λογιστικών της αρχείων κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 24 παρ 3 και 4 του ν 4987/2022.
- Αυθαίρετα ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από έσοδα της που δεν δηλώθηκαν και μάλιστα για τα έσοδα αυτά δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία.
- Ο έλεγχος ουδώς ερεύνησε τις δυνατότητες της εταιρίας να χρηματοδοτεί τις ζημιές με αδιανέμητα κέρδη που αποκτήθηκαν τα προηγούμενα έτη.
- Θα μπορούσε να εφαρμοστεί από τον έλεγχο οποιαδήποτε έμμεση τεχνική κατά τα οριζόμενα στις παρ 2 του άρθρου 28 του ν 4987/2022.
- Το ζήτημα της χρηματοδότησης των ζημιών της εταιρίας θα έπρεπε εγκαίρως να τεθεί υπόψιν της με το ...../5-12-2022 σημείωμα διαπιστώσεων του ελέγχου του περιεχομένου του οποίου ουδέποτε έλαβε γνώση.
- Οι οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ είναι νομικά πλημμελείς και ακυρωτέες καθώς ο έλεγχος συμπεριέλαβε σε αυτές ανύπαρκτες φορολογητέες εκροές.
- Ουδώς η μη κάλυψη της ζημιάς αποτελεί απόδειξη ότι προσαυξήθηκε η περιουσία της με την μη έκδοση φορολογικών στοιχείων και αν είχε όντως διαπιστωθεί μη έκδοση θα έπρεπε ο έλεγχος να εκδώσει πράξη επιβολής προστίμου.
- Η φορολογική διοίκηση έχει την υποχρέωση να αποδείξει την αντικειμενική υπόσταση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων και να αποδείξει ότι οι δηλούμενες ζημιές εφόσον δεν αποδεικνύεται η χρηματοδότησή τους συνιστούν προσαύξηση περιουσίας, προερχόμενες αναγκαστικά και αποκλειστικά από την μη έκδοση η την ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων.
- Δεν της επιβλήθηκαν ορθώς τα πρόστιμα περί μη έκδοσης φορολογικών

στοιχείων με τις υπ' αριθμ. .... /2017, .... /2018 και ..... /2018 αποφάσεις επιβολής προστίμων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν Ιωνίας.

- Κατά την έκδοση της ..... /7-10-2022 εντολής επιτόπιου φορολογικού ελέγχου παραβιάστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 26 παρ 2β του ΚΦΔ.
- Κατά την διαδικασία του φορολογικού ελέγχου παραβιάστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 25 παρ 3 του ΚΦΔ.
- Παραβιάσθηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας ήτοι η νόμιμη κοινοποίηση σημειώματος ελέγχου του άρθρου 28 του ΚΦΔ, που αποτελεί την νεότερη έκφανση της προηγούμενης ακρόασης, η οποία θα πρέπει σε κάθε περίπτωση να προηγείται της σύνταξης της έκθεσης ελέγχου.
- Μη σαφής, ειδικής και επαρκής αιτιολογία. Αυθαίρετες παραδοχές εικασίες και υποκειμενικά συμπεράσματα δεν έχουν θέση σε μία έκθεση ελέγχου, τα πορίσματα της οποίας θα πρέπει να είναι απολύτως τεκμηριωμένα έτσι ώστε να μην καταλείπεται περι αυτών καμία αμφιβολία.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ουδέποτε έλαβε γνώση της με αρ πρωτ. .... ΕΜΠ 11/11/2022 πρόσκληση του ελέγχου. Ωστόσο σύμφωνα με την από 30/01/2023 έκθεση απόψεων επί ενδικοφανούς προσφυγής του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής : «.....ο έλεγχος, με την με αρ πρωτ. .... ΕΜΠ 11/11/2022 πρόσκληση, ζήτησε από την προσφεύγουσα επιχείρηση να προσκομίσει οποιοδήποτε έγγραφο προκειμένου να αιτιολογήσει πως χρηματοδοτήθηκαν οι παραπάνω ζημίες, καθώς το κεφάλαιο της επιχείρησης είναι μόλις ύψους €10.000,00 και οι ζημίες από τις προηγούμενες χρήσεις είναι €357.598,01 με αποτέλεσμα να μην επαρκούν τα χρηματικά διαθέσιμα για την κάλυψη των ζημιών αυτών.

Η πρόσκληση κοινοποιήθηκε νόμιμα, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΔΔ, δια θυροκόλλησης, την 14-11-2022 στην δηλωθείσα έδρα της προσφεύγουσας εταιρίας, στο κατάστημα επί της οδού ..... στην ....., παρουσία του μάρτυρα .....

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, αρχικά, δια των εξουσιοδοτημένων λογιστών της, ενημέρωσε την υπηρεσία μας ότι δεν έχει κανένα έγγραφο που αποδεικνύει τον τρόπο χρηματοδότησης των παραπάνω ζημιών, αλλά ούτε και συνήψε κάποια δανειακή σύμβαση για κάλυψη της ζημίας από τους εταίρους ή από οποιονδήποτε τρίτο, η οποία να αποδεικνύεται με σχετικό έγγραφο (συμφωνητικό) νομίμως κατατεθειμένο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ καθώς και ότι έχει εξοφλήσει όλες τις οφειλές της προς το προσωπικό και τις εργοδοτικές εισφορές που αναλογούν σ' αυτές.

Στην συνέχεια η νόμιμη εκπρόσωπος της εταιρίας ..... εξουσιοδότησε την ..... να καταθέσει στην υπηρεσία μας τα απαραίτητα δικαιολογητικά σχετικά με την ως άνω πρόσκληση.

Στη συνάντηση που πραγματοποιήθηκε την 23.11.2022 στα γραφεία της Υπηρεσίας μας μας ( πρακτικό συνάντησης ..... /23-11-2022), προσκομίστηκαν καρτέλες προμηθευτών , ανυπόγραφες, από τις οποίες η προσφεύγουσα ισχυρίστηκε ότι οφείλει σε προμηθευτές ποσό 20.422,53€ για τη χρήση 2016 και ποσό 32.713,78€ για τη χρήση 2017.

Κατόπιν των ανωτέρω αναφερομένων ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ουδέποτε παρέλαβε την πρόσκληση με αρ πρωτ. .... ΕΜΠ 11/11/2022 θα πρέπει να απορριφθεί ως αναπόδεικτος.»

Κατόπιν τούτων η υπηρεσία μας κάνει αποδεκτές τις ως άνω απόψεις της φορολογικής αρχής και απορρίπτει τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ως αβάσιμο.

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν συντάχθηκε από τον έλεγχο έκθεση κατάσχεσης κατά την παραλαβή των λογιστικών της αρχείων κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 24 παρ 3 και 4 του ν 4987/2022.

Σύμφωνα με το άρθρο 24 παρ 3 ,4 του ν 4987/2022: «3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. ...»

**Επειδή** εν προκειμένω κατόπιν έκδοσης της εντολής ελέγχου, συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 3α & 6 του ΚΦΔ το με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ΕΞ 2022 ΕΜΠ 12.10.2022 αίτημα παροχής πληροφοριών - γνωστοποίηση, προκειμένου η προσφεύγουσα να προσκομίσει στον έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία που τήρησε κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2016 και 2017 με σκοπό τη διενέργεια ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α., λοιπών φόρων, τελών & εισφορών καθώς και έλεγχο ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων. Τα ανωτέρω έγγραφο αναρτήθηκε στον λογαριασμό της προσφεύγουσας την 13.10.2022 και έλαβε αριθμό καταχώρησης ..... Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω αίτημά και προσκόμισε εκτυπώσεις (αντίγραφα αθεώρητα) από τα λογιστικά αρχεία των ετών 2016 & 2017 και εκτυπώσεις (αντίγραφα αθεώρητα) από τις καρτέλες με υπόλοιπα προμηθευτών της προκειμένου να αιτιολογήσει μέρος της δηλωθείσας ζημιάς για το έτος 2016 ποσού -€90.430,89 και για το έτος 2017 ποσού -€103.575,03. Σύμφωνα με την από 30/01/2023 έκθεση απόψεων επί ενδικοφανούς προσφυγής του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής από τον έλεγχο δεν κρίθηκε απαραίτητη η κατάσχεση των ως άνω λογιστικών αρχείων αφού σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 24 του ν 4987/2022 η κατάσχεση βιβλίων και στοιχείων δεν αποτελεί υποχρεωτική ενέργεια του ελέγχου αλλά συντάσσεται μόνο εφόσον ο ελεγκτής το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

**Επειδή** η προσφεύγουσα αλυσπελώς προβάλλει τον ισχυρισμό ότι δεν της επιβλήθηκαν ορθώς τα πρόστιμα περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων με τις υπ' αριθμ. ..../2017, ..../2018 και ...../2018 αποφάσεις επιβολής προστίμων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν Ιωνίας, καθώς δεν αφορούν τον υπό κρίση έλεγχο.

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι κατά την έκδοση της ...../7-10-2022 εντολής επιτόπιου φορολογικού ελέγχου παραβιάστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 26 παρ 2β του ΚΦΔ.

Σύμφωνα με το άρθρο 26 παρ 1 και 2α,β του ΚΦΔ : « 1.Οι υποθέσεις που ελέγχονται κατά προτεραιότητα, επιλέγονται με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης ή, εξαιρετικά, με βάση άλλα κριτήρια, τα οποία καθορίζονται από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και δεν δημοσιοποιούνται. 2.α. Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, η οποία εκδίδεται έως το τέλος κάθε έτους και δύναται να τροποποιηθεί οποτεδήποτε, καθορίζεται ο αριθμός των μερικών ή και πλήρων ελέγχων που θα διενεργούνται εντός του επόμενου έτους κατά προτεραιότητα, με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης ή, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, με βάση άλλα κριτήρια, σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, λαμβανομένου υπόψη του αριθμού των ελεγκτών κατά τον χρόνο έκδοσης της απόφασης και του αριθμού των διενεργηθέντων ελέγχων κατά τους προηγούμενους δώδεκα μήνες από τον μήνα έκδοσης της απόφασης. Στην απόφαση ορίζεται, επίσης, το ποσοστό των πλήρων και μερικών ελέγχων για φορολογικά έτη, χρήσεις, υποθέσεις, περιόδους ή υποχρεώσεις που αφορούν στην τελευταία πενταετία, συμπεριλαμβανομένου και του έτους έκδοσης της απόφασης, το οποίο δεν μπορεί να υπολείπεται του ποσοστού 70% του συνόλου πλήρων και μερικών ελέγχων, αντίστοιχα, των κατά προτεραιότητα ελεγχόμενων υποθέσεων, καθώς και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα. β. Για ελέγχους που διενεργούνται από 1.1.2018, ποσοστό τουλάχιστον 75% των ελέγχων που ορίζονται στο δεύτερο εδάφιο της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου αφορούν κατ' αρχήν σε ελέγχους της τελευταίας τριετίας για τις οποίες έχει λήξει η προθεσμία υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Οι έλεγχοι του προηγούμενου εδαφίου μπορούν να επεκτείνονται στα δύο προηγούμενα, πέραν της τελευταίας τριετίας, φορολογικά έτη ή χρήσεις, με βάση κριτήρια κατά τα οριζόμενα στο παρόν άρθρο.»

**Επειδή** η από 30/01/2023 έκθεση απόψεων επί ενδικοφανούς προσφυγής του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής αναφέρει σχετικά ότι : «Σύμφωνα με την νομολογία (ΔΕΦ ΑΘ 798/2022) το άρθρο 26 του ν 4174/2013 αναφέρεται στην κατά προτεραιότητα επιλογή των υποθέσεων για έλεγχο με βάση συγκεκριμένα κριτήρια, χωρίς να περιορίζει την εξουσία της φορολογικής διοίκησης για διενέργεια φορολογικών ελέγχων και διαπίστωση παραβάσεων των κανόνων της νομοθεσίας περί φορολογίας, καθώς και έκδοση πράξεων για την επιβολή στον παραβάτη του αναλογούντος φόρου και σχετικών κυρώσεων μέσα στον προβλεπόμενο από το άρθρο 36 του ίδιου νόμου χρόνο παραγραφής της αντίστοιχης εξουσίας της (ΣΤΕ ΟΛΟΜ 1738/2017, 3174/2014).»  
Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι κατά την διαδικασία του φορολογικού ελέγχου παραβιάστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 25 παρ 3 του ΚΦΔ.

Σύμφωνα με το άρθρο 25 παρ 3 του ΚΦΔ: «3. Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωσή του. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί επιτόπιο φορολογικό έλεγχο και εκτός του επίσημου ωραρίου εργασίας εφόσον απαιτείται από το είδος των δραστηριοτήτων του φορολογούμενου. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να γίνεται ειδική μνεία στην εντολή φορολογικού ελέγχου. Η είσοδος στην κατοικία του φορολογουμένου επιτρέπεται μόνο με εντολή του αρμόδιου Εισαγγελέα και ο έλεγχος πραγματοποιείται μόνο με την παρουσία δικαστικού λειτουργού.»

Εν προκειμένω όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης ο αρμόδιος ελεγκτής, σε εκτέλεση της ...../7-10-2022 εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, πήγε την 14/11/22 στην δηλωθείσα έδρα της προσφεύγουσας, στο κατάστημα επί της οδού ..... στην ..... και βρήκε το κατάστημα κλειστό. Για τον λόγο αυτόν δεν ήταν δυνατή η διενέργεια του ελέγχου στις εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας και ως εκ τούτου κοινοποίησε δια θυροκόλλησης την ίδια ημέρα την με αριθμό ...../11-11-2022 πρόσκληση για παροχή στοιχείων .

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας θα πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος.

**Επειδή, στο άρθρο 28 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «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 εμπεριστατωμένα 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, με το άρθρο 64 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, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».**



**Επειδή**, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον 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 [Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, έκδοση 15η, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, τ. Ι, παρ. 165].

**Επειδή** η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται μεταξύ άλλων ότι ουδόλως η μη κάλυψη της ζημιάς αποτελεί απόδειξη ότι προσαυξήθηκε η περιουσία της με την μη έκδοση φορολογικών στοιχείων. Ειδικότερα αναφέρει ότι η φορολογική διοίκηση έχει την υποχρέωση να αποδείξει την αντικειμενική υπόσταση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων και να αποδείξει ότι οι δηλούμενες ζημιές εφόσον δεν αποδεικνύεται η χρηματοδότησή τους συνιστούν προσαύξηση περιουσίας, προερχόμενες αναγκαστικά και αποκλειστικά από την μη έκδοση η την ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων.

**Επειδή**, εν προκειμένω, ως προς τον ανωτέρω προβαλλόμενο ισχυρισμό στην οικεία έκθεση ελέγχου εισοδήματος και συγκεκριμένα στα κεφ.7.7 αυτής «Πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις» και 7.8. Προσδιορισμός αποτελεσμάτων αναφέρεται:

**«...Έλεγχος χρηματοδότησης ζημιάς**

Κατά τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους , η ελεγχόμενη επιχείρηση δηλώνει ζημιές και συγκεκριμένα για την φορολογική περίοδο 2016 ποσό 90.430,89€ ενώ για την φορολογική περίοδο 2017 ποσό 103.575,03€. Ο έλεγχος με την με αρ πρωτ. ....ΕΜΠ 11/11/2022 πρόσκληση ζήτησε από την ελεγχόμενη επιχείρηση να μας προσκομίσει οποιοδήποτε έγγραφο προκειμένου να διαπιστώσει πως χρηματοδοτήθηκαν οι παραπάνω ζημιές, καθώς το κεφάλαιο της επιχείρησης είναι μόλις ύψους €10.000,00 και οι ζημιές από τις προηγούμενες χρήσεις είναι €357.598,01 με αποτέλεσμα να μην επαρκούν τα χρηματικά διαθέσιμα για την κάλυψη των ζημιών αυτών....

Από το συνδυασμό των παραπάνω διατάξεων προκύπτει ότι σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 21 παρ. 4 και 47 παρ.2 και 4 του ν.4172/2013, η μη δικαιολογημένη προσαύξηση της περιουσίας νομικού προσώπου – προσωπικής εταιρείας του άρθρου 45 του ν.4174/2013, θεωρείται ως έσοδο επιχειρηματικής δραστηριότητας και φορολογείται ως τέτοια. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013 όπως ερμηνεύτηκαν με την εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με Αρ.Πρωτ. ΔΕΑΦ Α' ..... ΕΞ 2015 / Αθήνα, 5 Νοεμβρίου 2015, προσαύξηση περιουσίας συνιστά και η χρηματοδότηση δαπανών (ζημιάς), χωρίς να προκύπτει η νόμιμα φορολογημένη ή νόμιμα αφορολόγητη πηγή/προέλευση των χρημάτων.

**Κατόπιν αυτών ο έλεγχος αποφαίνεται ότι τα ποσά των δαπανών που προκάλεσαν ζημιές χρήσης και συνεπώς υπερέβησαν τα έσοδα (πλην αποσβέσεων και προβλέψεων) και για τα οποία ο τρόπος χρηματοδότησης δεν αιτιολογήθηκε από την ελεγχόμενη, συνιστούν μη αιτιολογημένη προσαύξηση περιουσίας και φορολογούνται ως έσοδα της επιχείρησης**

**κατά την άσκηση της εμπορικής της δραστηριότητας, τα οποία δεν δηλώθηκαν και για τα οποία δεν έχουν εκδοθεί τα σχετικά φορολογικά στοιχεία εσόδων....**

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη :

- Το γεγονός ότι κατά τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους , η ελεγχόμενη επιχείρηση δηλώνει ζημίες και συγκεκριμένα για την φορολογική περίοδο 2016 ποσό 90.430,89€ ενώ για την φορολογική περίοδο 2017 ποσό 103.575,03€.
- Το γεγονός ότι η ελεγχόμενη δεν μπόρεσε να αποδείξει και να δικαιολογήσει πως χρηματοδοτήθηκαν οι παραπάνω ζημίες χρήσης.

καταλήγει στο πόρισμα ότι τα ποσά των δαπανών που προκάλεσαν ζημίες χρήσης και συνεπώς υπερέβησαν τα έσοδα και για τα οποία ο τρόπος χρηματοδότησης δεν αιτιολογήθηκε από την ελεγχόμενη, συνιστούν μη αιτιολογημένη προσαύξηση περιουσίας και φορολογούνται ως έσοδα της επιχείρησης κατά την άσκηση της εμπορικής της δραστηριότητας, τα οποία δεν δηλώθηκαν και για τα οποία δεν έχουν εκδοθεί τα σχετικά φορολογικά στοιχεία εσόδων.

Στα ποσά των δαπανών που προκάλεσαν άγνωστης προέλευσης χρηματοδότησης ζημίες χρήσης, δεν συμπεριλαμβάνονται τα ποσά των αποσβέσεων και προβλέψεων και συνεπώς τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης προσαυξάνονται κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις ως κάτωθι :

ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗ ΧΡΗΣΗ	2016
ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΗΣ	90.430,89
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ	-17.754,09
<b>ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ</b>	<b>72.676,80</b>

ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗ ΧΡΗΣΗ	2017
ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΗΣ	103.575,03
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ	-8.892,13
<b>ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ</b>	<b>94.682,90</b>

**7.8. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ**

Σύμφωνα με τις παραπάνω διαπιστώσεις ελέγχου, ο έλεγχος προσδιορίζει τα αποτελέσματα της διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2016 έως 31/12/2016 & 01/01/2017- 31/12/2017, ως εξής: ....

**Ακαθάριστα έσοδα**

Τα ακαθάριστα έσοδα του ελεγχόμενου προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν.4172/2013 ως ακολούθως:

Φορολογική Περίοδος	Δηλωθέντα Ακαθάριστα Έσοδα	Πλέον Έσοδα βάσει ελέγχου	Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων Ελέγχου
01/01-31/12/2016	464.037,01€	72.676,80€	536.713,81€
01/01-31/12/2017	476.275,58€	95.154,50€	571.430,15€

		(=94.682,90+471,60)	
--	--	---------------------	--

### Αποτελέσματα

Για την φορολογική αυτή περίοδο ο έλεγχος προσδιορίζει τα αποτελέσματα λογιστικά ως ακολούθως:

#### A. 01/01-31/12/2016

Καθαρά κέρδη (ζημιές) δήλωσης	-90.430,89€
Πλέον έσοδα ελέγχου	72.676,80€
Πλέον λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν	0,00€
<b>Σύνολο κερδών (ζημιών)</b>	<b>-17.754,09€</b>
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	37.587,79 €
<b>Σύνολο καθαρών κερδών ελέγχου</b>	<b>19.833,70€</b>

#### B. 01/01-31/12/2017

Καθαρά κέρδη (ζημιές) δήλωσης	-103.575,03€
Πλέον έσοδα ελέγχου	95.154,50€
Πλέον λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν	0,00€
<b>Σύνολο κερδών (ζημιών)</b>	<b>-8.420,53€</b>
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	46.084,13 €
<b>Σύνολο καθαρών κερδών ελέγχου</b>	<b>37.663,60€</b>

Τα οικονομικά αποτελέσματα που προκύπτουν από την αρχική δήλωση και από τον έλεγχο, έχουν ως κάτωθι:

<b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ</b>	<b>2016</b>
<b>ΧΡΗΣΗ</b>	<b>2016</b>
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΡΧΙΚΗΣ	464.037,01
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	536.713,81
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΡΧΙΚΗΣ (ΖΗΜΙΕΣ)	-90.430,89
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΕΛΕΓΧΟΥ	19.833,70

<b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ</b>	<b>2017</b>
<b>ΧΡΗΣΗ</b>	<b>2017</b>
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΡΧΙΚΗΣ	476.275,58
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	571.430,15
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΡΧΙΚΗΣ (ΖΗΜΙΕΣ)	-103.575,03
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΕΛΕΓΧΟΥ	37.663,60

....»

Επειδή, επιπλέον στην οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ και συγκεκριμένα στο κεφάλαιο **Ελεγκτικές επαληθεύσεις - διαπιστώσεις ελέγχου** αναφέρεται:

**«ΓΙΑ ΤΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟ 01/01/2016-31/12/2016**

Η ελεγχόμενη επιχείρηση υπέβαλε ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α.. Οι διαφορές φορολογητέων εκροών, εισροών και φόρου που προέκυψαν από τον έλεγχο, απεικονίζονται στους παρακάτω πίνακες:

Διαφορές Φ.Π.Α. - Οριστικά Ποσά (Προσδιορισμός Φ.Π.Α. - Φ.Π.Α. - Έλεγχος)	
ΟΡΙΣΤΙΚΑ ΠΟΣΑ - ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΦΟΡΟΥ ΚΑΤΑ ΑΞΙΑ & ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ	
ΕΚΡΟΕΣ φορολογητέες	
ΕΚΡΟΕΣ με συντ. 24%	
1016-1216 Δήλωσης	145.447,85 €
1016-1216 Ελέγχου Οριστικά	218.124,65€
1016-1216 Διαφορά αξίας	17.442,43 €

Η ως άνω διαφορά προέρχεται από την προσαύξηση περιουσίας, όπως αναλυτικά περιγράφηκε ανωτέρω και φορολογούνται ως έσοδα της επιχείρησης κατά την άσκηση της εμπορικής της δραστηριότητας, τα οποία δεν δηλώθηκαν και για τα οποία δεν έχουν εκδοθεί τα σχετικά φορολογικά στοιχεία εσόδων.

#### **ΓΙΑ ΤΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟ 01/01/2017-31/12/2017**

Η ελεγχόμενη επιχείρηση υπέβαλε ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α.. Οι διαφορές φορολογητέων εκροών, εισροών και φόρου που προέκυψαν από τον έλεγχο, απεικονίζονται στους παρακάτω πίνακες:

Διαφορές Φ.Π.Α. - Οριστικά Ποσά (Προσδιορισμός Φ.Π.Α. - Φ.Π.Α. - Έλεγχος)	
ΟΡΙΣΤΙΚΑ ΠΟΣΑ - ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΦΟΡΟΥ ΚΑΤΑ ΑΞΙΑ & ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ	
ΕΚΡΟΕΣ φορολογητέες	
ΕΚΡΟΕΣ με συντ. 24%	
1017-1217 Δήλωσης	155.153,15 €
1017-1217 Ελέγχου Οριστικά	250.307,72 €
1017-1217 Διαφορά αξίας	22.837,09 €

Η ως άνω διαφορά προέρχεται από την προσαύξηση περιουσίας ποσού ευρώ 94.682,90, όπως αναλυτικά περιγράφηκε ανωτέρω και φορολογούνται ως έσοδα της επιχείρησης κατά την άσκηση της εμπορικής της δραστηριότητας, τα οποία δεν δηλώθηκαν και για τα οποία δεν έχουν εκδοθεί τα σχετικά φορολογικά στοιχεία εσόδων. Επιπλέον, ποσό ευρώ 471,67 προέρχεται από παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, που διαπιστώθηκαν από επιτόπιους μερικούς ελέγχους, όπως αναλυτικά αναφέρθηκε ανωτέρω και προστίθενται στα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2017...»

**Επειδή**, ο έλεγχος έκρινε ότι τα ποσά των δαπανών που προκάλεσαν ζημιές χρήσης συνιστούν μη αιτιολογημένη προσαύξηση περιουσίας και φορολογούνται ως έσοδα της επιχείρησης κατά την άσκηση της εμπορικής της δραστηριότητας, τα οποία δεν δηλώθηκαν και για τα οποία δεν έχουν εκδοθεί τα σχετικά φορολογικά στοιχεία εσόδων.

**Επειδή**, για την διαπίστωση παράβασης μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, απαιτείται η φορολογική αρχή να προσδιορίζει με ακρίβεια τον αριθμό των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, κατόπιν συγκεκριμένων διαπιστώσεων και δεν επιτρέπεται η εξεύρεση του εν λόγω αριθμού κατά προσέγγιση κατόπιν συμπερασματικών σκέψεων (ΣΤΕ 3261/1994), ΔΕΦΑΘ 1526/2012).

**Επειδή**, από τα προαναφερθέντα καθίσταται σαφές ότι η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, όπως αυτή αποτυπώνεται στις με ημερομηνία θεώρησης 28-12-2022 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, στερούνται σαφήνειας, ειδικότητας και πληρότητας. Πιο συγκεκριμένα, από τις εκθέσεις ελέγχου δεν προκύπτει με βεβαιότητα ο τρόπος υπολογισμού των ακαθάριστων εσόδων ελέγχου της προσφεύγουσας εταιρείας ύψους 536.713,81€ και 571.430,15 € 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**» μέσω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων 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. Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων διότι δεν αποδεικνύεται ότι η χρηματοδότησή των ζημιών συνιστά προσαύξηση περιουσίας, προερχόμενη αναγκαστικά και αποκλειστικά από την μη έκδοση ή την ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων, **γίνεται αποδεκτός** με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

**Επειδή** όσον αφορά τις διαπιστωθείσες λογιστικές διαφορές συνολικού ποσού **37.587,79 ευρώ** για το φορολογικό έτος **2016** και **46.084,13 ευρώ** για το φορολογικό έτος **2017**, δεν προβάλλονται ισχυρισμοί από την προσφεύγουσα και παραμένουν στο εισόδημα ως προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο.

**Επειδή**, κατόπιν τούτων τα αποτελέσματα της προσφεύγουσας διαμορφώνονται ως εξής:  
**ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016**

	<b>ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ</b>
Καθαρά κέρδη (ζημιές) δήλωσης	-90.430,89€	-90.430,89€

Πλέον έσοδα ελέγχου	72.676,80€	0,00€
Πλέον λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν	0,00€	0,00€
<b>Σύνολο κερδών (ζημιών)</b>	<b>-17.754,09€</b>	<b>-90.430,89€</b>
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	37.587,79€	37.587,79€
<b>Σύνολο καθαρών κερδών/ζημιών</b>	<b>19.833,70€</b>	<b>-52.843,10€</b>

### ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Καθαρά κέρδη (ζημιές) δήλωσης	-103.575,03€	-103.575,03€
Πλέον έσοδα ελέγχου	*95.154,50€	*471,60€
Πλέον λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν	0,00€	0,00€
<b>Σύνολο κερδών (ζημιών)</b>	<b>-8.420,53€</b>	<b>-103.103,43€</b>
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	46.084,1 €	46.084,13€
<b>Σύνολο καθαρών κερδών/ζημιών</b>	<b>37.663,60€</b>	<b>-57.019,30€</b>

(\*ποσό 471,60 € από παραβάσεις μη έκδοσης ΑΛΣ)

Επειδή, όσον αφορά τον ΦΠΑ, τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας διαμορφώνονται ως εξής:

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
<b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ</b>	<b>2016</b>	
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΡΧΙΚΗΣ	464.037,01	464.037,01
ΠΛΕΟΝ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	72.676,80	0,00
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	536.713,81	464.037,01

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
<b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ</b>	<b>2017</b>	
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΡΧΙΚΗΣ	476.275,58	476.275,58
ΠΛΕΟΝ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	95.154,50	471,60
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	571.430,15	476.747,18

### Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από 23/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ..... & ΣΙΑ ΕΕ. με ΑΦΜ ....., ως εξής :

#### 1. Την τροποποίηση :

α) της υπ' αριθμ. ....../28-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής. Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου	5.751,77 €	0,00 €
Πρόστιμο άρ. 58 Κ.Φ.Δ.	2.875,89 €	0,00 €
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>8.627,66 €</b>	<b>0,00 €</b>
<b>Σύνολο καθαρών κερδών/ζημιών</b>	<b>19.833,70€</b>	<b>-52.843,10€</b>

β) της υπ' αριθμ. ....../28-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής. Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου	10.922,44 €	0,00 €
Πρόστιμο άρ. 58 Κ.Φ.Δ.	5.461,22 €	0,00 €
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>16.383,66 €</b>	<b>0,00 €</b>
<b>Σύνολο καθαρών κερδών/ζημιών</b>	<b>37.663,60€</b>	<b>-57.019,30€</b>

γ) της υπ' αριθμ. ....../28-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής. Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΑΝΑΛΥΣΗ 2017	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Οριστική Φορολογική Υποχρέωση
Αξία φορολογητέων Εκροών	476.275,58€	571.430,08€	476.747,18€	
Αξία φορολογητέων Εισροών	421.538,23€	421.538,23€	421.538,23€	0,00€
Φόρος Εκροών	114.306,15€	137.143,23€	114.419,32€	
Υπόλοιπο φόρου Εισροών	<b>114.426,66€</b>	<b>114.426,66€</b>	<b>114.426,66€</b>	0,00€
Πιστωτικό Υπόλοιπο	<b>120,51€</b>	<b>0,00€</b>	<b>7,34€</b>	<b>-113,17€</b>
Χρεωστικό Υπόλοιπο	<b>0,00€</b>	<b>22.716,57€</b>	<b>0,00€</b>	<b>0,00€</b>
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ ήτοι 50%		<b>11.358,28€</b>		
<b>Σύνολο για καταβολή</b>	<b>0,00€</b>	<b>34.074,85€</b>	<b>0,00€</b>	<b>0,00€</b>

## 2. Την ακύρωση :

της υπ' αριθμ. ....../28-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

<b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016</b>	<b>ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b>
Διαφορά φόρου	17.442,44 €	0,00 €
Πρόστιμο άρ. 58 Κ.Φ.Δ.	8.721,22 €	0,00 €
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>26.163,66 €</b>	<b>0,00 €</b>

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ  
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

**ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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