



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 09/01/2026

Αριθμός απόφασης: 78

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312349

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/Τ.Β' /25.11.2022).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 22/09/2025 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ με έδρα στο, οδός, κατά: α) της με αριθμ. /24-07-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικού έτους 2018, β) της με αριθμ. /24-07-2025 οριστικής πράξης

διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογική περίοδου 01/01/2018-31/12/2018, και γ) της με αριθμ. /24-07-2025 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 53 ΚΦΔ του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικού έτους 2025, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 24/07/2025 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου άρθρου 53 ΚΦΔ του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

6. Τις απόψεις του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22/09/2025 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ. /24-07-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικού έτους 2018, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 1.487.107,10 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ ποσού 743.553,55 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 2.230.660,65 ευρώ, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 54 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ).

β) Με την υπ' αριθμ. /24-07-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 475.765,77 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ ποσού 237.882,89 ευρώ πλέον ποσού που επιστράφηκε αδικαιολόγητα 42.369,35 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 756.018,01 ευρώ, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 54 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ).

γ) Με την υπ' αριθμ. /24-07-2025 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 ΚΦΔ του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικού έτους 2025, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 500,00 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 2 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ). Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα κατά το ως άνω φορολογικό έτος δε συμμορφώθηκε με τις κατά το άρθρο 14 παρ. 1 του ν.5104/2024 υποχρεώσεις της και συγκεκριμένα δεν ανταποκρίθηκε στα με αριθμ. πρωτ. /28-05-2025 και /16-06-2025 έγγραφα αιτήματα της φορολογικής διοίκησης για παροχή πληροφοριών και στοιχείων με σκοπό τη διενέργεια ελέγχου.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου των από 24/07/2025 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου άρθρου 53 ΚΦΔ του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, οι οποία συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθμ. /27-05-2025 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του ως άνω ελεγκτικού κέντρου. Η εν λόγω εντολή εκδόθηκε προκειμένου να διενεργηθεί επανάληψη διαδικασίας μετά τις με αριθμ. /19-5-2025, ... /19-5-2025 και /19-5-2025 αποφάσεις του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, με τις οποίες ακυρώθηκαν οι με αριθμ. /19-12-2024, ... /19-12-2024 και /19-12-2024

οριστικές πράξεις λόγω τυπικής πλημμέλειας, και να διαπιστωθεί η ορθή εφαρμογή από την προσφεύγουσα εταιρεία των διατάξεων του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), του ν.2859/2000 (ΦΠΑ) και του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) για το φορολογικό έτος 2018, λαμβάνοντας υπόψη το με αριθμ. πρωτ./17-10-2024 Δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης και τις διαπιστώσεις της από 17/10/2024 έκθεσης ελέγχου, από την οποία προέκυψε ότι η εταιρεία με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, εξέδωσε προς την προσφεύγουσα εταιρεία κατά το φορολογικό έτος 2018 δεκαπέντε (15) εικονικά φορολογικά παραστατικά καθαρής αξίας 633.407,30 ευρώ πλέον ΦΠΑ 152.017,74 ευρώ, ήτοι συνολική αξία 785.425,04 ευρώ, τα οποία η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της και ακολούθως εξέπεσε την καθαρή αξία των στοιχείων από τα ακαθάριστα έσοδά της στην φορολογία εισοδήματος και το ΦΠΑ των εν λόγω στοιχείων από τον φόρο εκροών στην φορολογία ΦΠΑ.

Στο πλαίσιο της υπ' αριθμ./27-05-2025 εντολής, ο έλεγχος κοινοποίησε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα εταιρεία τη με αριθμ. πρωτ. ΕΞ 2025 ΠΔ/28-05-2025 Πρόσκληση – Γνωστοποίηση ελέγχου, προκειμένου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) που τήρησε κατά το φορολογικό έτος 2018. Ειδικότερα, με την ως άνω πρόσκληση ζητήθηκαν τα παρακάτω:

1. Στοιχεία προσδιορισμού της έδρας και λοιπών εγκαταστάσεων (τίτλος ιδιοκτησίας ή συμφωνητικό μίσθωσης ή υπομίσθωσης, νομίμως Θεωρημένο στη Δ.Ο.Υ./Taxisnet).
2. Αναλυτικά τηρούμενα βιβλία της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου μαζί με υπεύθυνη δήλωση του φορολογούμενου ότι τα βιβλία αυτά και τα παρακάτω στοιχεία αποτελούν ακριβή αντίγραφα.
3. Τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου 2018.
4. Παραστατικά εξόφλησης των συγκεκριμένων φορολογικών στοιχείων, αντίγραφα συμβάσεων και οποιοδήποτε στοιχείο αποδεικνύει τη διενέργεια των συναλλαγών αυτών με το συγκεκριμένο εκδότη και το ύψος αυτών.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος κοινοποίησε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα εταιρεία και τη με αριθμ. πρωτ. ΕΞ 2025 ΠΔ/16-06-2025 2^η Πρόσκληση – Γνωστοποίηση ελέγχου.

Όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στις παραπάνω προσκλήσεις και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου αντίγραφα των λογιστικών της αρχείων, καθώς και τα φορολογικά στοιχεία εσόδων, δαπανών-εξόδων της φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, με αποτέλεσμα να μην καταστεί δυνατόν από τον έλεγχο να πραγματοποιηθεί καμία ελεγκτική επαλήθευση μεταξύ των δεδομένων των βιβλίων της με τις υποβληθείσες δηλώσεις, ούτε και οι ελεγκτικές επαληθεύσεις της ΠΟΛ. 1124/2015, καθώς τα λογιστικά αρχεία και φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίστηκαν στη Φορολογική Διοίκηση μετά τις σχετικές προσκλήσεις. Ως εκ τούτου ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας για το ελεγχόμενο έτος «με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο» και αναλόγως προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές, ενώ εξαιτίας της μη ανταπόκρισης της προσφεύγουσας στην πρόσκληση του ελέγχου για προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων της, δεν της αναγνωρίστηκε το δικαίωμα για έκπτωση του φόρου εισροών από το φόρο των εκροών της, καθώς δεν επιδείχθηκαν στον έλεγχο τα νόμιμα αποδεικτικά - φορολογικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ο φόρος που επιβαρύνθηκαν οι εισροές της.

Με βάση τις τελικές διαπιστώσεις του ελέγχου, εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής: α) η με αριθμ./24-07-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής

προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, β) η με αριθμ. /24-07-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογική περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, και γ) η με αριθμ. /24-07-2025 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2025.

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

- Παράβαση ουσιώδους τύπου που έχει ταχθεί για τη διενέργεια της πράξης- Παράβαση των χρονικών ορίων και προθεσμιών που προβλέπονται από τον ΚΦΔ.
- Μη ορθή και αναιτιολόγητη εφαρμογή και χρήση των μεθόδων προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και των φορολογητέων εκροών.
- Πενταετής παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς καταλογισμό φόρων και προστίμων για το φορολογικό έτος 2018.

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 2 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ):

«2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, **παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος**, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, για λόγους που δεν οφείλονται σε δική του υπαιτιότητα. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται ηλεκτρονικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 παρ. 1 του ν. 5104/2024:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος **διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.**

2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 5104/2024 ορίζεται:

«1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση, γίνεται με ψηφιακά μέσα με την επιφύλαξη της παρ. 7 του παρόντος και της παρ. 2 του άρθρου 83.

2. Αν η πράξη ή το έγγραφο αφορά φυσικό πρόσωπο, η ψηφιακή κοινοποίηση συντελείται με την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του ή του φορολογικού αντιπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και την ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του.

.....

4. Πράξη ή έγγραφο που κοινοποιείται ψηφιακά στον λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τις παρ. 1 έως 3, θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί: α) μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του προσώπου στο οποίο αφορά η κοινοποίηση στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και την ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής τους, ή β) μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την αποστολή τους στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, αν το πρόσωπο στο οποίο αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης.»

Επειδή σύμφωνα με την Α.1076/2024 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ:

«Άρθρο 3

Διαδικασία ψηφιακής κοινοποίησης

1. Η ψηφιακή κοινοποίηση των πράξεων ή αποφάσεων ή εγγράφων ή ατομικών ειδοποιήσεων, που φέρουν ηλεκτρονική υπογραφή ή έχουν μορφή σαρωμένου (σκαναρισμένου) εγγράφου, με τα κατά νόμο συγκοινοποιούμενα, του άρθρου 1 συντελείται με την ανάρτησή τους:

α) Εάν αφορούν φυσικό πρόσωπο στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του ή του φορολογικού αντιπροσώπου του στην ψηφιακή πύλη myAADE στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. ή στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου»,

.....

2. Οι πράξεις, οι αποφάσεις, τα έγγραφα και οι ατομικές ειδοποιήσεις του άρθρου 1, θεωρείται ότι έχουν νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών α) από την ανάρτησή τους στον λογαριασμό των προσώπων της παρ. 1 του παρόντος, στα οποία αφορά η κοινοποίηση, στην ψηφιακή πύλη myAADE στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. ή στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου» και την ηλεκτρονική ειδοποίησή τους στις δηλωθείσες από τα ως άνω πρόσωπα διευθύνσεις ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, της προθεσμίας αυτής αρχομένης από οποιαδήποτε ενέργεια (ανάρτηση ή ηλεκτρονική ειδοποίηση) λάβει χώρα τελευταία, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της κοινοποιούμενης πράξης ή του εγγράφου ή β) από την αποστολή τους στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, σε περίπτωση που το πρόσωπο που αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης.

.....

Άρθρο 4

Πιστοποιητικό Παραλαβής - Στοιχεία Ηλεκτρονικής Κοινοποίησης

Με την παραλαβή από τον φορολογούμενο στην ψηφιακή πύλη myAADE στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου» ή στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. της κοινοποιούμενης πράξης, ή απόφασης ή ατομικής ή εγγράφου του άρθρου 1, διατίθεται από το σύστημα ψηφιακό πιστοποιητικό παραλαβής, που φέρει μοναδικό αριθμό και περιλαμβάνει υποχρεωτικά τον Αριθμό Φορολογικό Μητρώου του φορολογούμενου, το είδος, τον αριθμό, την ημερομηνία και το όργανο έκδοσης της πράξης, της απόφασης, της ατομικής ειδοποίησης ή του εγγράφου του άρθρου 1 και των συγκοινοποιούμενων, την ημερομηνία και την ώρα παραλαβής στην ψηφιακή πύλη myAADE στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου» ή στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. καθώς και τα ηλεκτρονικά ίχνη ανάρτησης.

Το ψηφιακό πιστοποιητικό παραλαβής καταχωρίζεται στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και είναι διαθέσιμο σε κάθε περίπτωση που τυχόν απαιτηθεί.

Άρθρο 5

Στοιχεία ηλεκτρονικής ειδοποίησης

Στην ηλεκτρονική ειδοποίηση που αποστέλλεται στη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου που έχει δηλωθεί από τον φορολογούμενο, με την ανάρτηση της πράξης, της απόφασης, της ατομικής ειδοποίησης ή του εγγράφου του άρθρου 1, αναφέρεται κατά περίπτωση ο Α.Φ.Μ., το username, τα στοιχεία του φορολογούμενου (όνομα, επώνυμο, πατρώνυμο) εμφανιζόμενα μερικώς με την υπόδειξη να μεταβεί στην ψηφιακή πύλη myAADE στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. ή στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου» προκειμένου να ενημερωθεί για πράξη ή απόφαση ή ατομική ειδοποίηση ή εγγράφου του άρθρου 1 της Φορολογικής Διοίκησης που τον αφορά.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 144 παρ. 1 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας:

«Προθεσμίες

1. Οι προθεσμίες που ορίζονται από το νόμο ή τα δικαστήρια αρχίζουν από την επόμενη ημέρα μετά την επίδοση ή μετά τη συντέλεση του γεγονότος που αποτελεί την αφετηρία της προθεσμίας και λήγουν στις 7 το βράδυ της τελευταίας ημέρας και αν αυτή είναι κατά το νόμο εξαιρετέα, την ίδια ώρα της επόμενης μη εξαιρετέας ημέρας.»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, ο έλεγχος κοινοποίησε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα εταιρεία τη με αριθμ. πρωτ. ΕΞ 2025 ΠΔ/28-05-2025 Πρόσκληση – Γνωστοποίηση ελέγχου και στη συνέχεια τη με αριθμ. πρωτ. ΕΞ 2025 ΠΔ/16-06-2025 2^η Πρόσκληση – Γνωστοποίηση ελέγχου, προκειμένου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) που τήρησε το φορολογικό έτος 2018 με σκοπό τη διενέργεια ελέγχου με βάση τη συνημμένη εντολή μερικού ελέγχου.

Οι ως άνω προσκλήσεις κοινοποιήθηκαν νομίμως στην προσφεύγουσα κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 5 του ΚΦΔ και της Α.1076/2024 απόφασης ως εξής:

Α) Η με αριθμ. πρωτ. ΕΞ 2025 ΠΔ/28-05-2025 Πρόσκληση – Γνωστοποίηση ελέγχου αναρτήθηκε:

- στο λογαριασμό της προσφεύγουσας στο ηλεκτρονικό σύστημα e-κοινοποίηση της ΑΑΔΕ (αριθμός καταχώρησης ανάρτησης) στις 30/05/2025 με παράλληλη αποστολή e-

mail στο δηλωθέν e-mail της προσφεύγουσας Όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό σύστημα e-κοινοποίηση της ΑΑΔΕ, η ανάρτηση δεν αναγνώστηκε από την προσφεύγουσα μέχρι την 24/07/2025, ημερομηνία σύνταξης των σχετικών εκθέσεων ελέγχου.

- στο λογαριασμό της, ΑΦΜ νόμιμης εκπροσώπου της προσφεύγουσας από 01/01-08/03/2018, στο ηλεκτρονικό σύστημα e-κοινοποίηση της ΑΑΔΕ (αριθμός καταχώρησης ανάρτησης) στις 30/05/2025 με παράλληλη αποστολή e-mail στο δηλωθέν e-mail της Όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό σύστημα e-κοινοποίηση της ΑΑΔΕ, η ανάρτηση αναγνώστηκε στις 30/05/2025.

- στο λογαριασμό του, ΑΦΜ, νόμιμου εκπροσώπου της εταιρείας από 29/09/2022 και μετά, στο ηλεκτρονικό σύστημα e-κοινοποίηση της ΑΑΔΕ (αριθμός καταχώρησης ανάρτησης) στις 30/05/2025 με παράλληλη αποστολή e-mail στο δηλωθέν e-mail του Όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό σύστημα e-κοινοποίηση της ΑΑΔΕ, η ανάρτηση δεν αναγνώστηκε μέχρι την 24/07/2025, ημερομηνία σύνταξης των σχετικών εκθέσεων ελέγχου.

Β) Λόγω μη ανταπόκρισης στο ως άνω αίτημα του ελέγχου συντάχθηκε η με αριθμ. Πρωτ..... ΕΞ 2025 ΠΔ/16-06-2025 2^η Πρόσκληση - γνωστοποίηση του ελέγχου, η οποία αναρτήθηκε:

- στο λογαριασμό της προσφεύγουσας στο ηλεκτρονικό σύστημα e-κοινοποίηση της ΑΑΔΕ (αριθμός καταχώρησης ανάρτησης) στις 17/06/2025 με παράλληλη αποστολή e-mail στο δηλωθέν e-mail της προσφεύγουσας Όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό σύστημα e-κοινοποίηση της ΑΑΔΕ, η ανάρτηση δεν αναγνώστηκε από την προσφεύγουσα μέχρι την 24-7-2025, ημερομηνία σύνταξης των σχετικών εκθέσεων ελέγχου.

- στο λογαριασμό της, ΑΦΜ νόμιμης εκπροσώπου της προσφεύγουσας από 01/01-08/03/2018, στο ηλεκτρονικό σύστημα e-κοινοποίηση της ΑΑΔΕ (αριθμός καταχώρησης ανάρτησης) στις 17/06/2025 με παράλληλη αποστολή e-mail στο δηλωθέν e-mail της Όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό σύστημα e-κοινοποίηση της ΑΑΔΕ, η ανάρτηση αναγνώστηκε στις 17/06/2025.

- στο λογαριασμό του, ΑΦΜ νόμιμου εκπροσώπου της εταιρείας από 29/09/2022 και μετά, στο ηλεκτρονικό σύστημα e-κοινοποίηση της ΑΑΔΕ (αριθμός καταχώρησης ανάρτησης) στις 17/06/2025 με παράλληλη αποστολή e-mail στο δηλωθέν e-mail του Όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό σύστημα e-κοινοποίηση της ΑΑΔΕ, η ανάρτηση δεν αναγνώστηκε μέχρι την 24-7-2025, ημερομηνία σύνταξης των σχετικών εκθέσεων ελέγχου.

Επειδή η ανάγνωση των παραπάνω αναρτήσεων πραγματοποιήθηκε για τη με αριθμ. πρωτ. ΕΞ 2025 ΠΔ/28-05-2025 Πρόσκληση – Γνωστοποίηση ελέγχου στις 30/05/2025 και για τη με αριθμ. πρωτ. ΕΞ 2025 ΠΔ/16-06-2025 2^η Πρόσκληση – γνωστοποίηση στις 17/06/2025, οπότε και θεωρείται ότι κοινοποιήθηκαν νομίμως, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 5 του ΚΦΔ, η προσφεύγουσα είχε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 2 του ν. 5104/2024, προθεσμία δέκα (10) εργάσιμων ημερών προκειμένου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα με τις ως άνω προσκλήσεις, ήτοι μέχρι και 01/07/2025, ωστόσο δεν ανταποκρίθηκε.

Επειδή, στη συνέχεια, και μετά την εκπνοή της ανωτέρω προθεσμίας των δέκα (10) εργάσιμων ημερών, συντάχθηκε από τον έλεγχο, σύμφωνα με το άρθρο 33 του ΚΦΔ, το με αριθμ./03-07-2025 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και εκδόθηκαν οι προσωρινές πράξεις διορθωτικού

προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ φορολογικού έτους 2018, τα οποία κοινοποιήθηκαν νομίμως στην προσφεύγουσα κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 5 του ΚΦΔ και της Α.1076/2024 απόφασης ως εξής:

- στο λογαριασμό της προσφεύγουσας στο ηλεκτρονικό σύστημα e-κοινοποίηση της ΑΑΔΕ (αριθμός καταχώρησης ανάρτησης) στις 03/07/2025 με παράλληλη αποστολή e-mail στο δηλωθέν e-mail της προσφεύγουσας Όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό σύστημα e-κοινοποίηση της ΑΑΔΕ, η ανάρτηση δεν αναγνώστηκε από την προσφεύγουσα μέχρι την 24/07/2025, ημερομηνία σύνταξης των σχετικών εκθέσεων ελέγχου.
- στο λογαριασμό της, ΑΦΜ, νόμιμης εκπροσώπου της προσφεύγουσας από 01/01-08/03/2018, στο ηλεκτρονικό σύστημα e-κοινοποίηση της ΑΑΔΕ (αριθμός καταχώρησης ανάρτησης) στις 03/07/2025 με παράλληλη αποστολή e-mail στο δηλωθέν e-mail της Όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό σύστημα e-κοινοποίηση της ΑΑΔΕ, η ανάρτηση αναγνώστηκε στις 03/07/2025.
- στο λογαριασμό του, ΑΦΜ νόμιμου εκπροσώπου της εταιρείας από 29/09/2022 και μετά, στο ηλεκτρονικό σύστημα e-κοινοποίηση της ΑΑΔΕ (αριθμός καταχώρησης ανάρτησης) στις 03/07/2025 με παράλληλη αποστολή e-mail στο δηλωθέν e-mail του Όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό σύστημα e-κοινοποίηση της ΑΑΔΕ, η ανάρτηση δεν αναγνώστηκε μέχρι την 24-7-2025, ημερομηνία σύνταξης των σχετικών εκθέσεων ελέγχου.
- στο λογαριασμό της (ως εγγύτερος συγγενής του θανόντα ΑΦΜ, νόμιμου εκπροσώπου της εταιρείας 08/03/2018-27/02/2020), στο ηλεκτρονικό σύστημα e-κοινοποίηση της ΑΑΔΕ (αριθμός καταχώρησης ανάρτησης) στις 03/07/2025 με παράλληλη αποστολή e-mail στο δηλωθέν e-mail της Όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό σύστημα e-κοινοποίηση της ΑΑΔΕ, η ανάρτηση αναγνώστηκε στις 03/07/2025.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, το με αριθμ. /03-07-2025 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου σύμφωνα με το άρθρο 33 του ΚΦΔ, κοινοποιήθηκε νομίμως, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 5 του ΚΦΔ, στην προσφεύγουσα στις 03/07/2025, προκειμένου αυτή εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησής του, να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της επί των διαφορών του ελέγχου. Η προσφεύγουσα την τελευταία ημέρα της προθεσμίας υπέβαλε μέσω mail το με αριθμ. αριθμ. /23-07-2025 υπόμνημα με τους ισχυρισμούς της. Οι εν λόγω ισχυρισμοί λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο, ο οποίος έχει πάρει πλήρως αιτιολογημένη θέση επί αυτών στις σελίδες 23-24 των σχετικών εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παράβασης των τιθέμενων προθεσμιών των άρθρων 5 και 14 του ΚΦΔ, η οποία της στέρησε το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης, προσκόμισης εγγράφων, ανταπόδειξης και αμφισβήτησης κάθε δυσμενούς σε βάρος της εγγράφων, αβασίμως προβάλλεται. Σε κάθε περίπτωση, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση για προσκόμιση των απαιτούμενων για τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων βιβλίων και στοιχείων σε κανένα στάδιο του ελέγχου, αλλά ούτε και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε κάποιο στοιχείο που να ανατρέπει τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Ως προς το 2ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 27 παρ. 1 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) 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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ. 1 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), όπως ίσχυε για τα κρινόμενα έτη:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.»

Επειδή στις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται:

«Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

.....

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ):

«1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα **μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:**

- α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
- β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή στην εγκύκλιο 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. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.
- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.
- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).
- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013. Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

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.

.....

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.

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 του ν. 5104/2024:

«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, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε στις με αριθμ. πρωτ. ΕΞ 2025 ΠΔ/28-05-2025 και ΕΞ 2025 ΠΔ/16-06-2025 προσκλήσεις του ελέγχου και δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα λογιστικά αρχεία και φορολογικά στοιχεία. Ως εκ τούτου πληρούται η προϋπόθεση του άρθρου 28 παρ. 1 περ. γ' και ορθά και νόμιμα το εισόδημα της προσφεύγουσας, και στη συνέχεια οι φορολογητέες εκροές και εισροές της, προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο, όπως αναλυτικά περιγράφεται στις σελίδες 11-18 των εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ. Τέλος, όσον αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι ο έλεγχος εσφαλμένα επέλεξε τη συγκεκριμένη μέθοδο για τον προσδιορισμό του φόρου, καθώς η επιλογή πρέπει να γίνεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και να περιλαμβάνει αιτιολογία περί του τρόπου υπολογισμού και της επιλογής αυτού έναντι άλλων έμμεσων μεθόδων προσδιορισμού του φόρου, αυτός αβασίμως προβάλλεται, διότι ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2018 με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο και όχι με βάση την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου του άρθρου 32 του ν. 5104/2024 και ως εκ τούτου δεν εφαρμόζεται εν προκειμένω το άρθρο 4 της απόφασης του Διοικητή ΑΑΔΕ Α 1008/2020, με την οποία προβλέπεται σχετική έγκριση από τον Προϊστάμενο της Υπηρεσίας για την επιλογής της τεχνικής ελέγχου που θα εφαρμοστεί από τον έλεγχο.

Ως προς τον 3ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), όπως ίσχυε για το κρινόμενο φορολογικό έτος:

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

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

.....

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

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 6 του ν. 5104/2024 (νέος ΚΦΔ) ορίζεται:

«6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής του. Η Φορολογική Διοίκηση της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.»

Επειδή, εν προκειμένω, ο Προϊστάμενος του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου που διενεργήθηκε με βάση τη με αριθμ./04-12-2024 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου, εξέδωσε τις με αριθμ...../19-12-2024, .../19-12-2024 και/19-12-2024 οριστικές πράξεις προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022, διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ φορολογικού έτους 2018. Οι ως άνω πράξεις κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα στις 29/12/2024, ήτοι εντός του χρόνου της πενταετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου. Στη συνέχεια, κατόπιν των με αριθμ./19-05-2025, .../19-05-2025 και/19-05-2025 αποφάσεων του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας επί των/20-01-2025, .../20-01-2025 και/20-01-2025 ενδικοφανών προσφυγών που άσκησε η προσφεύγουσα εταιρεία, οι εν λόγω πράξεις ακυρώθηκαν για λόγους τυπικής πλημμέλειας λόγω μη τήρησης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Ως εκ τούτου ο Προϊστάμενος του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, κατ' εφαρμογή των διατάξεων άρθρων 37 παρ. 2 και 72 παρ. 6 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ), εξέδωσε τη με αριθμ./27-05-2025 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου προκειμένου να διενεργηθεί επανάληψη διαδικασίας και να διαπιστωθεί η ορθή εφαρμογή από την προσφεύγουσα εταιρεία των διατάξεων του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), του ν.2859/2000 (ΦΠΑ) και του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) για το φορολογικό έτος 2018. Στη συνέχεια, με βάση τις διαπιστώσεις του ελέγχου εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής οι με αριθμ./24-07-2025, .../24-07-2025 και/24-07-2025 προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις, οι οποίες κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα στις 03/08/2025, ήτοι πριν από τη συντέλεση της παραγραφής του σχετικού δικαιώματος του Δημοσίου σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 (νυν άρθρο 37 παρ. 2 περ. γ' του ν. 5104/2024). Με βάση τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς καταλογισμό φόρων και προστίμων για το φορολογικό έτος 2018 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 22/09/2025 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και την επικύρωση: α) της με αριθμ./24-07-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικού έτους 2018, β) της με αριθμ./24-07-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογική περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, και γ) της με αριθμ./24-07-2025 πράξης

επιβολής προστίμου άρθρου 53 ΚΦΔ του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικού έτους 2025.

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

- Φορολογία εισοδήματος

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
Φορολογητέα κέρδη			5.127.955,52	5.127.955,52	5.127.955,52
ή ζημιά		5.772.007,03			5.772.007,03
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό	10.668,58			
	Χρεωστικό ποσό		1.476.438,52	1.476.438,52	1.487.107,10
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Τέλος επιτηδεύματος		2.200,00	2.200,00	2.200,00	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή		8.468,58	8.468,58	8.468,58	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.			743.553,55	743.553,55	743.553,55
Πρόστιμο χαρτοσήμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ			2.230.660,65	2.230.660,65	2.230.660,65
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ					

(ως η υπ' αριθμ./24-07-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής)

- Φ.Π.Α.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΠΑ				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
Αξία φορολογητέων εκροών	5.150.194,49	5.385.908,84	5.385.908,84	235.714,35
Αξία φορολογητέων εισροών	2.304.193,91	220.564,92	220.564,92	2.083.628,99
Φόρος εκροών	1.235.868,18	1.292.439,62	1.292.439,62	56.571,44
Υπόλοιπο φόρου εισροών	1.278.237,53	816.673,85	816.673,85	461.563,68

Πιστωτικό υπόλοιπο	42.369,35			42.369,35
Χρεωστικό υπόλοιπο		475.765,77	475.765,77	475.765,77
Πρόστιμο άρθρου 54 ΚΦΔ		237.882,89	237.882,89	237.882,89
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα		42.369,35	42.369,35	42.369,35
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		756.018,01	756.018,01	756.018,01
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση				
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή				

(ως η υπ' αριθμ. /24-07-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής)

- Πρόστιμο ΚΦΔ άρθρου 53 παρ. 2 ν.5104/2024: 500,00 ευρώ

(ως η υπ' αριθμ. /24-06-2025 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 ΚΦΔ του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής)

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
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.