



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 28-01-2021

Αριθμός Απόφασης: 132

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - 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 Απόφασης ΠΟΛ.1064/28-04-2017 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την Α 1273/15-12-2020 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ.5 του άρθρου 63 του Ν 4174/2013 που δεν έχει συμπληρωθεί από τις 16-11-2020 έως και την 31-01-2021, παρατείνεται έως 31-03-2021.
5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της μονοπρόσωπης ανώνυμης εταιρίας με επωνυμία – **Α.Φ.Μ.**, με έδρα στον επί της, κατά της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
6. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

7. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της μονοπρόσωπης ανώνυμης εταιρίας με επωνυμία – **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο έλεγχος βάσει του οποίου εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη διενεργήθηκε δυνάμει της υπ. αριθ. εντολής ελέγχου και αποτελεί συνέχεια της προηγούμενης εντολής ελέγχου, ήτοι της, διότι ουδέποτε προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα ηλεκτρονικά αρχεία, καθώς επίσης βιβλία και στοιχεία που είχαν ζητηθεί στα πλαίσια του αρχικού ελέγχου.

Σημειώνεται ότι η αρχική εντολή ελέγχου εκδόθηκε καθώς η προσφεύγουσα με την υπ. αριθ. πρωτ. αίτηση της ζήτησε την επιστροφή του επιστρεπτέου ποσού φόρου ύψους 16.231,41 ΕΥΡΩ που διαμορφώθηκε από την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015. Λόγω όμως ότι η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στα αιτήματα φορολογικής διοίκησης να θέσει στη διάθεση της τα βιβλία και στοιχεία της, η Δ.Ο.Υ. δεν μπόρεσε να διενεργήσει τις ελεγκτικές διαδικασίες / επαληθεύσεις που προβλέπονται από τις ισχύουσες διατάξεις και ως εκ τούτου δεν πραγματοποιήθηκε η επιστροφή φόρου εισοδήματος της προσφεύγουσας, που προέκυψε από τη με αριθμό υποβληθείσα ηλεκτρονική δήλωση. Περαιτέρω συντάχθηκε ιδιαίτερη έκθεση Κ.Φ.Δ. και της επιβλήθηκε το προβλεπόμενο πρόστιμο, για τη μη ανταπόκριση της στα ζητούμενα (χορήγηση λογιστικών αρχείων – στοιχείων).

Στα πλαίσια της υπ. αριθ. εντολής ελέγχου ζητήθηκε εκ νέου από την προσφεύγουσα να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία της προκειμένου να διενεργηθεί ο έλεγχος. Η προσφεύγουσα ζήτησε μεγαλύτερη προθεσμία προκειμένου να ικανοποιήσει το αίτημα της φορολογικής διοίκησης, αίτημα που έγινε δεκτό από τη Δ.Ο.Υ.. Η προθεσμία όμως που της δόθηκε (.....-2019) παρήλθε άπρακτη και η Δ.Ο.Υ. αναγκάστηκε να διενεργήσει τον έλεγχο χωρίς να έχει πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας, με ότι δεδομένα είχε στη διάθεση της.

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 01/01/2015 - 31/12/2015, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **194.721,71 ΕΥΡΩ** (129.814,47 ΕΥΡΩ Φόρος + 64.907,24 ΕΥΡΩ Πρόστιμο Ανακρίβειας). Η διαφορά φόρου προέκυψε από το γεγονός ότι ο έλεγχος αύξησε τα φορολογητέα κέρδη της χρήσης αυτής κατά **404.032,59**

ΕΥΡΩ (από **1.828,24 ΕΥΡΩ** σε **405.860,83 ΕΥΡΩ**). Σημειώνεται ότι: 1) ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης σε **405.860,83 ΕΥΡΩ** (**402.175,74 ΕΥΡΩ** συνολικά έσοδα από παροχή υπηρεσιών + **349,59 ΕΥΡΩ** έσοδα κεφαλαίων + **3.335,50 ΕΥΡΩ** πωλήσεις εμπορευμάτων), όπως αυτά είχαν δηλωθεί από την προσφεύγουσα στο έντυπο Ε3, ενώ η προσφεύγουσα στο έντυπο Ν, φορολογικού έτους 2015 στον κωδικό 015 είχε δηλώσει ακαθάριστα έσοδα χρήσης **405.511,24 ΕΥΡΩ** (δεν περιέλαβε **349,59 ΕΥΡΩ** έσοδα κεφαλαίων), 2) ο έλεγχος αφού συνεκτίμησε τα στοιχεία που συνέλεξε και λαμβάνοντας υπόψη τις ισχύουσες διατάξεις, δεν αναγνώρισε το σύνολο των αγορών και δαπανών της ελεγχόμενης, διότι δε δύναται να γνωρίζει εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις έκπτωσης από τα έσοδα της, όπως αναφέρονται στο άρθρο 22 του Ν.4172/2013 και 3) ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τον παρακρατηθέντα φόρο ύψους 12.645,02 ΕΥΡΩ καθώς δεν προσκομίστηκαν βεβαιώσεις παρακράτησης του φόρου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, για τους εξής λόγους:

1. Παραβίαση της ουσιαστικής διατάξεως του άρθρου 17 του Ν.2690/99 (πλημμελής αιτιολογία) καθώς: 1) δεν προσδιορίζεται με βάση ποια τεχνική ελέγχου διενεργήθηκε ο εξωλογιστικός προσδιορισμός, 2) αναισιολόγητα αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου σκέψεις περί δήθεν μη παραλαβής συστημένων ειδοποιήσεων προς την εταιρεία, όταν ο ισχυρισμός αυτός καθίσταται έωλος από το γεγονός ότι η προσβαλλόμενη πράξη επιδόθηκε όχι στην έδρα της εταιρείας, αλλά στην διεύθυνση του Προέδρου του Δ.Σ., δεν τεκμηριώνεται η μη αναγνώριση του συνόλου των αγορών ύψους 173.056,55 ευρώ, του συνόλου των δαπανών ύψους 284.305,29 ευρώ, του συνόλου των ανόργανων εξόδων και ζημιών ύψους 24.064,74 ευρώ και του συνόλου της απογραφής ύψους 76.124,08 ευρώ (σημειώνεται ότι το σύνολο των αγορών και των δαπανών της εταιρίας είχε συμπεριληφθεί στην υποβληθείσα κατάσταση πελατών και προμηθευτών της εταιρίας) 3) Η μη ανταπόκριση της εταιρείας στην κλήση για την προσκόμιση στοιχείων διαρκούντος του ελέγχου, δεν ήταν αποτέλεσμα υπαιτιότητας ή δυσχέρανσης του ελέγχου. Η μη ανταπόκριση της εταιρείας στην προσκόμιση στοιχείων οφείλεται επιπλέον και σε δύο αντικειμενικά γεγονότα. Αρχικώς, η εταιρεία και δη τα γραφεία έχουν διαρρηχτεί το 2013, 2014, 2016, 2017 και 2018 με αποτέλεσμα την δυσχέρανση της εύρεσης στοιχείων, που καταστράφηκαν από τους άγνωστους δράστες. Σημειώνεται ότι για τις διαρρήξεις αυτές έχουν γίνει σχετικές καταγγελίες στο Α.Τ. 4) Επιπροσθέτως, τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία της εταιρείας τα τηρούσε και τα ενημέρωνε ο λογιστής, που διαλαμβάνεται στην έκθεση ελέγχου, ο οποίος και για

άγνωστους λόγους αδράνησε να αποστείλει τα σχετικά στοιχεία. 5) Ο ανατιολόγητος χαρακτήρας της προσβαλλόμενης πράξης προκύπτει από την ίδια την έννοια του εξωλογιστικού προσδιορισμού, ο οποίος δεν αντιστοιχεί σε πραγματικά δεδομένα, αλλά σε εικονικές παραδοχές της φορολογικής αρχής.

2. Παραβίαση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, της καλής πίστης και της χρηστής διοίκησης, καθώς η προσβαλλόμενη πράξη παραβιάζει ευθέως τις ανωτέρω αρχές. Αρχικώς πρέπει να υπομνησθεί, ότι πηγή για τον προσδιορισμό της κατά την φορολογική διοίκηση διαφοράς του φόρου εισοδήματος για το κρίσιμο οικονομικό έτος, συνιστά αυθαίρετη απόρριψη των κονδυλίων αγορών, δαπανών, εκτάκτων και ανόργανων εξόδων και ζημιών και της απογραφής. Παρά ταύτα, όμως η Δ.Ο.Υ. δεν ανταποκρίθηκε στην υποχρέωσή της να αποδείξει με αιτιώδη τρόπο τον ακριβή αναλογούντα φόρο εισοδήματος τον οποίον αυθαίρετα προσδιόρισε.
3. Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε με βάση τις συρρέουσες διατάξεις των άρθρων 13,54,55,62 και 6 του Νόμου 4174/2013. Με βάση τα ήδη λεχθέντα ανωτέρω, η προσβαλλόμενη πράξη εφάρμοσε κακώς και ερμήνευσε εσφαλμένα τις ως άνω διατάξεις καθ' ότι δεν πληρείται το πραγματικό που αυτές απαιτούν για την επιβολή εις βάρος του πρόσθετου φόρου εισοδήματος. Με άλλη διατύπωση, τα αρμόδια για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης όργανα τελούσαν σε πρόδηλη ουσιώδη πλάνη περί τα πράγματα, τουτέστιν, για τον λόγο αυτό η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί, καθώς η υπηρεσία υποχρεούνται στο πλαίσιο της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής να επανεξετάσει με απόλυτη λεπτομέρεια, ακρίβεια και αιτιολογία την ουσία της υπόθεσης. Για το λόγο αυτό η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ανακληθεί.
4. Ο Προϊστάμενος κάθε Δ.Ο.Υ. συγκροτεί με πράξη του το Τμήμα Ελέγχου της αντίστοιχης Δ.Ο.Υ. και ορίζει τους ελεγκτές υπαλλήλους των Τμημάτων Ελέγχου. Η πράξη αυτή του Προϊσταμένου συνιστά κανονιστική διοικητική πράξη χρήζουσα δημοσίευσης. Επιπροσθέτως σύμφωνα με την ΠΟΛ.1094/7.4.2014, που τροποποίησε την ΠΟΛ.1050/17.2.2014, όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου, που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του ελεγκτικού κέντρου, εκδιδόμενη από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον Προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου, που φέρει την εντολή ελέγχου. Στην ένδικη περίπτωση, από κανένα στοιχείο δεν συνάγεται η ταυτότητα της κανονιστικής πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για την συγκρότηση του τμήματος ελέγχου της Δ.Ο.Υ., ούτε προκύπτει η δημοσίευσή της.

Ως προς τους άνω ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, επισημαίνουμε τα εξής:

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....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.».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 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 άρθρ. 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, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 α' του άρθρου **23** του **N.4174/2013** ορίζεται ότι: «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 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. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου **24** του **N.4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου. 2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για

την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη φορολογική διοίκηση. Η φορολογική διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **22** του **N.4174/2013** ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις παρ. 1 του άρθρου **28** του **N.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, σύμφωνα με την Ε.2140/2019 διευκρινίζεται ότι: «1. Στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, στις περιπτώσεις που κριθεί απαραίτητος ο έλεγχος των δικαιολογητικών των αρχικών ή τροποποιητικών δηλώσεων που υποβάλλονται ηλεκτρονικά, προκειμένου αυτές να εκκαθαριστούν και να εκδοθεί η πράξη προσδιορισμού φόρου, οι φορολογούμενοι ειδοποιούνται μέσω μηνύματος να προσκομίσουν δικαιολογητικά στη Δ.Ο.Υ. εντός 5 εργάσιμων ημερών, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 14 του ΚΦΔ . Μετά το πέρας της ανωτέρω προθεσμίας, οι δηλώσεις εκκαθαρίζονται από τις Δ.Ο.Υ., διαγράφοντας ή διορθώνοντας,

όπου απαιτείται, ποσά τα οποία συνεπάγονται φορολογική απαλλαγή, έκπτωση ή ελάφρυνση του δηλούμενου εισοδήματος ή μείωση του φόρου και τα οποία δεν καλύπτονται από ηλεκτρονικά αρχεία ούτε προσκομίζονται για αυτά τα κατάλληλα δικαιολογητικά σε φυσική μορφή και στη συνέχεια εκδίδονται οι Πράξεις Διοικητικού/Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 32 και το άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ).

2. Όταν από την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας προκύπτει πιστωτικό υπόλοιπο προς επιστροφή και απαιτείται διενέργεια ελέγχου πριν την επιστροφή του φόρου, η μη ανταπόκριση, εντός της τεθείσας προθεσμίας, στην πρόσκληση του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. για προσκόμιση των σχετικών δικαιολογητικών για την διενέργεια των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων, συνεπάγεται, πέραν της επιβολής του προβλεπόμενου από τις σχετικές διατάξεις προστίμου, την έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού για την βεβαίωση της διαφοράς του φόρου εισοδήματος, κατά το μέρος που αυτή προκύπτει λόγω της μη προσκόμισης των κατά περίπτωση δικαιολογητικών, ύστερα και από τη διαδικασία που ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 της ΠΟΛ.1050/22014 όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ.1094/2014 διευκρινίζεται ότι: «Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της».

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/2013, αναφορικά με το βάρος της απόδειξης, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκόμισε κάποιο νέο στοιχείο, ούτε δημιούργησε αμφιβολίες σχετικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η από έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., χαρακτηρίζεται από ακρίβεια και πληρότητα και τεκμηριώνει πλήρως τις διαπιστώσεις του ελέγχου που οδήγησαν στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Πιο συγκεκριμένα στις ενότητες «5. Παρατηρήσεις – Διαπιστώσεις Ελέγχου», «6. Κατάστρωση Αποτελεσμάτων Βάσει Δήλωσης», «7. Εκκαθάριση Φόρου Βάσει Δήλωσης» και «8 Εκκαθάριση

Φόρου Βάσει Ελέγχου», αναφέρονται αναλυτικά τα βήματα που ακολουθήθηκαν προκειμένου να προσδιοριστεί η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας. Από τις ανωτέρω ενότητες προκύπτει ότι λόγω του ότι η προσφεύγουσα δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου, όλα όσα ζητήθηκαν με την με αριθμό πρωτ. πρόσκληση φορολογικού έλεγχου, άρθρου 14 παρ. 1 Ν. 4174/2013, προκειμένου να προσδιορίσει τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2015 στηρίχθηκε σε στοιχεία που συνέλεξε τόσο από το ΟΠΣ taxis όσο και από την εφαρμογή του elenxis και συγκεκριμένα από το έντυπο Ν. Α/Α δήλωσης/..... που υποβλήθηκε ηλεκτρονικά από την προσφεύγουσα, το έντυπο Ε3 που υποβλήθηκε ηλεκτρονικά από την προσφεύγουσα στις και έλαβε αριθμό, στις ΜΥΦ έτους 2015 και τις υποβληθείσες από την προσφεύγουσα περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ (αρχικές και τροποποιητικές) φορολογικού έτους 2015. Παράλληλα ο έλεγχος δεν αναγνώρισε το σύνολο των αγορών και δαπανών της προσφεύγουσας, διότι δεν μπορούσε να γνωρίζει εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις έκπτωσης από τα έσοδα της, όπως αναφέρονται στο άρθρο 22 Ν. 4172/2013.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω είναι προφανές ότι ο έλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει τα ακαθάριστα έσοδα και τη συνολική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας για την ελεγχόμενη χρήση, λόγω της μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων, μετά από έγγραφη πρόσκληση, στηρίχθηκε μόνο σε κάθε διαθέσιμο στοιχείο που είχε στη διάθεση του και κυρίως σε πληροφορίες που συνέλεξε από το ΟΠΣ taxis όσο και από την εφαρμογή του elenxis και δεν εφάρμοσε καμία από τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου που αναφέρονται στο άρθρο 27 (Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης) του Κ.Φ.Δ., ούτε καμία ειδική μέθοδο εξωλογιστικού προσδιορισμού. Συνεπώς δε χρειαζόταν έκδοση αιτιολογημένης απόφασης του προϊσταμένου για τον καθορισμό της έμμεσης τεχνικής ελέγχου που τελικώς δεν εφαρμόστηκε.

Επειδή, τόσο η προσβαλλόμενη πράξη όσο και η σχετική έκθεση ελέγχου κοινοποιήθηκαν όχι μόνο στο πρόεδρο της εταιρίας με την υπ. αριθ. πρωτ. (RE.....GR) συστημένη επιστολή αλλά και στην προσφεύγουσα με την υπ. αριθ. πρωτ. (RE.....GR) συστημένη επιστολή.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις παρ. 1 του άρθρου **13** του **Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «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. 2. Τα λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να

διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον: α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 1 παρ. 2 περ. α΄ του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας». Στο άρθρο 3 παρ. 1, 2, 5, 8 και 9 ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού. 5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων. 8. Το σχέδιο των λογαριασμών του Παραρτήματος Γ΄ χρησιμοποιείται ως μέρος του λογιστικού συστήματος της οντότητας, σε ό,τι αφορά στην ονοματολογία, στο βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης των λογαριασμών, καθώς και στο περιεχόμενό τους, όπως αυτό καθορίζεται σε συνδυασμό με τους ορισμούς του Παραρτήματος Α΄ και τα υποδείγματα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του Παραρτήματος Β΄. Η περαιτέρω ανάπτυξη του σχεδίου λογαριασμών για την κάλυψη των πληροφοριακών αναγκών της οντότητας και την ευχερή εφαρμογή του παρόντος νόμου είναι ευθύνη της διοίκησης της οντότητας, λαμβάνοντας ιδιαίτερα υπόψη την ανάγκη κάλυψης των απαιτήσεων της παρ. 10 του άρθρου 5. Ιδιαίτερα, οι τίτλοι των λογαριασμών δύναται να προσαρμόζονται, σύμφωνα με τις καθιερωμένες ονοματολογίες ευρύτερων κλάδων δραστηριότητας, λαμβάνοντας υπόψη και την παρ. 12 του άρθρου 16. 9. Εναλλακτικά του σχεδίου λογαριασμών του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 8 του παρόντος άρθρου, κάθε οντότητα που υπόκειται σε αυτόν το νόμο έχει τη δυνατότητα να εφαρμόζει το σχέδιο λογαριασμών, όπως ισχύει κατά την 31η Δεκεμβρίου 2014». Στο άρθρο 5 παρ. 1, 2, 5, 6, 7, 10 και 14 ορίζεται ότι: «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.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις 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.

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.

14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα. Στο άρθρο 7 παρ. 1 και 3, ορίζεται ότι: «1. Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από: α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου. β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.

3. Ειδικά για κάθε τιμολόγιο, διαφυλάσσονται επιπλέον τα δεδομένα που διασφαλίζουν την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου του, σύμφωνα με τις παραγράφους (1) και (2) του παρόντος άρθρου».

Επειδή, βάσει των ανωτέρω η προσφεύγουσα ήταν υπόχρεη στην τήρηση βιβλίων και στοιχείων και στην ασφαλή διαφύλαξη τους κατ' ελάχιστον για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης και η προσφεύγουσα ήταν υποχρεωμένη να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία της στη φορολογική αρχή για τη διενέργεια του ελέγχου. Περαιτέρω η φορολογική αρχή έχει δικαίωμα να προσδιορίσει τη φορολογητέα ύλη με κάθε διαθέσιμο στοιχείο.

Αναφορικά με το δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, όσον αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα ως αντικείμενη ευθέως **στην αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης, της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου**, οι οποίες απορρέουν από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, αυτός τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος. Ειδικότερα, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται και ο αντίδικος, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή της μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων, όπως εν προκειμένω συνέβη. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης καθώς η φορολογική διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου και με τεκμηριωμένο τρόπο προσδιόρισε τη φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας.

Αναφορικά με τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, κατά την κρατούσα, στην θεωρία, άποψη, διοικητική πράξη είναι η **δήλωση βούλησης του διοικητικού οργάνου**, με την οποία **θεσπίζεται μονομερώς** μια ρύθμιση **κατ' ενάσκηση δημόσιας εξουσίας και προς εξυπηρέτηση σκοπού δημοσίου συμφέροντος**. Από αυτόν τον ορισμό, συνάγεται ότι τα βασικά στοιχεία της έννοιας της διοικητικής πράξης είναι (α) η μονομερής θέσπιση ρύθμισης (κανόνα δικαίου), (β) η προέλευσή της από διοικητικό όργανο, (γ) η εξυπηρέτηση σκοπού δημοσίου συμφέροντος και (δ) το πλαίσιο εννόμων σχέσεων που ρυθμίζει, οι οποίες διέπονται από το διοικητικό δίκαιο. Πριν από την ανάλυση των στοιχείων της έννοιας, θα

πρέπει να επισημανθεί ο δικονομικός προσανατολισμός του ορισμού (και γενικότερα της θεωρίας της διοικητικής πράξης), ο οποίος συναρτάται με τη φύση των διαφορών που γεννά η πράξη (βλ. ΣτΕ 819/2015: «διοικητική διαφορά (ακυρωτική ή ουσίας) γεννάται από μονομερή πράξη (παράλειψη ή υλική ενέργεια) της Διοίκησης, η οποία, στο πλαίσιο των διατάξεων που διέπουν τη διοικητική δράση, εκδίδεται κατ' ενάσκηση δημοσίας εξουσίας και αποβλέπει στην επίτευξη δημοσίου σκοπού).

Επειδή, κανονιστική είναι η διοικητική πράξη που θεσπίζει απρόσωπους και αφηρημένους κανόνες δικαίου, είτε γενικούς είτε ειδικούς. Λόγω αυτού του χαρακτηριστικού, να θέτουν, δηλαδή, απρόσωπους κανόνες δικαίου, οι κανονιστικές πράξεις αποκαλούνται και ουσιαστικοί νόμοι, διακρινόμενοι από τους τυπικούς, που ψηφίζονται από τη Βουλή κατά την οριζόμενη στο Σύνταγμα νομοθετική διαδικασία. Κατά μία άποψη, οι κανονιστικές πράξεις δεν είναι κατ' ακριβολογία διοικητικές αφού οι τελευταίες μπορούν να θεσπίσουν μόνον ατομική ρύθμιση (ατομικό κανόνα δικαίου) Αποτελούν, με βάση αυτή τη συλλογιστική, τυπικές διοικητικές πράξεις και όχι ουσιαστικές. Η έννοια του απρόσωπου κανόνα δικαίου αποτελεί το βασικό κριτήριο διάκρισης μεταξύ ατομικών και κανονιστικών διοικητικών πράξεων και μπορεί να αναλυθεί στον γενικό (που απευθύνεται σε ακαθόριστο αριθμό προσώπων) και αφηρημένο (που αφορά όλες τις κατά γένος οριζόμενες περιπτώσεις) χαρακτήρα της ρύθμισης. Πέρα από τις διοικητικές πράξεις που απευθύνονται σε ακαθόριστο κατ' αριθμό και ταυτότητα κύκλο προσώπων και αφορούν όλες τις κατά γένος οριζόμενες περιπτώσεις (όπως είναι π.χ. οι πράξεις που προβλέπονται σε ποικίλα νομοθετήματα για τον προσδιορισμό του ύψους του επιδόματος κατηγορίας εργαζομένων ή του ύψους της κύρωσης σε περίπτωση παραβάσεων), θεωρούνται κανονιστικές διοικητικές πράξεις αυτές που ρυθμίζουν τις προϋποθέσεις και τον τρόπο παραγωγής κανόνων δικαίου μονομερώς, όπως είναι οι πράξεις που συνιστούν διοικητικά όργανα και καθορίζουν την αρμοδιότητά τους, ή οι πράξεις μεταβίβασης αρμοδιότητας ή εξουσιοδότησης υπογραφής (βλ. άρθρο 9 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας). Σύμφωνα με τον Μ. Στασινόπουλο, «περιεχόμενον της κανονιστικής πράξεως ως και του νόμου είναι η θέσις κανόνος δικαίου, θέσιν δε κανόνος δικαίου αποτελεί ο καθορισμός εκείνου, όπερ δέον να ισχύη ως δίκαιον δια πάντα, παρά τω οποίω υφίσταται πραγματική κατάσταση συγκεντρούσα χαρακτηριστικά γνωρίσματα γενικώς προσδιοριζόμενα». Κατά τη νομολογία, η άσκηση κανονιστικής αρμοδιότητας συνίσταται στη θέσπιση απρόσωπου και γενικού κανόνα δικαίου, που μπορεί να τύχει εφαρμογής σε μη εκ των προτέρων προσδιορισίμο και ως εκ τούτου άδηλο και αόριστο αριθμό προσώπων και περιπτώσεων, δηλαδή δεν εξαντλείται σε μία και μόνη εφαρμογή, ενώ η θεσπιζόμενη με την ατομική πράξη ρύθμιση αφορά μία ατομική περίπτωση ή συγκεκριμένες ατομικές περιπτώσεις είτε με τη σώρευση ατομικών ρυθμίσεων είτε με την έκδοση των «διοικητικών πράξεων γενικής εφαρμογής» ή «γενικών ατομικών πράξεων» (Α. Τάχος Η διοικητική πράξη γενικής εφαρμογής, ΤιμΤομ ΣτΕ 1929-1979, 1979, σ. 318).

Επειδή, βάσει των ανωτέρω είναι προφανές ότι η τοποθέτηση ενός υπαλλήλου που

υπηρετεί σε μία μονάδα της Α.Α.Δ.Ε., σε ένα συγκεκριμένο τμήμα, από τον προϊστάμενο αυτής, δεν αποτελεί κανονιστική πράξη και συνεπώς δεν υπάρχει υποχρέωση δημοσιότητας. Επισημαίνεται δε ότι η συγκρότηση, δομή, οργάνωση και αντικείμενο της κάθε Δ.Ο.Υ. δεν καθορίζεται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. αλλά από τον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., οι σχετικές αποφάσεις του οποίου δημοσιεύονται σε Φ.Ε.Κ..

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της μονοπρόσωπης ανώνυμης εταιρίας με επωνυμία – **Α.Φ.Μ.** και την επικύρωση της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2015	
Χρεωστικό ποσό φόρου	129.814,47
Πρόστιμο ανακρίβειας	64.907,24
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	194.721,71

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

ο Προϊστάμενος
Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.