



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 1.12.2021

Αριθμός απόφασης: 4448

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), 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. (Φ.Ε.Κ. Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/ τ. Β' /27.04.2017)

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 5.07.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης, που εδρεύει στη Χαλκίδα, οδός, κατά α)της με αριθ./7.06.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2014 και β) της με αριθ./7.06.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας και της με ημερομηνία θεώρησης 7.06.2021 οικείας έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα

5. α)Τη με αριθ./7.06.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2014 και β) τη με αριθ./7.06.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας και τη με

ημερομηνία θεώρησης 7.06.2021 οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, των οποίων ζητείται η ακύρωση

6. Την από 9.07.2021 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 5.07.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθ./7.06.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 587.344,58 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας / μη δήλωσης ποσού 176.203,37 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 763.547,95 ευρώ.
- Με την υπ' αριθ./7.06.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 563.569,99 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας / μη δήλωσης ποσού 281.784,99 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 845.354,98 ευρώ.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει της με ημερομηνία θεώρησης 7.06.2021 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, η οποία συντάχθηκε κατόπιν της διενέργειας ελέγχου στην προσφεύγουσα εταιρεία, με αντικείμενο δραστηριότητας την παραγωγή σκονών και ψηγμάτων νικελίου δυνάμει έκδοσης της αριθ./28.08.2020 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 1.01.2014 έως 31.12.2015.

Η ως άνω εντολή ελέγχου εκδόθηκε με αιτία ελέγχου επανάληψης διαδικασίας βάσει της με αριθ. 1374/30.06.2020 απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, σύμφωνα με την οποία ακυρώθηκαν για λόγους τυπικής πλημμέλειας οι κάτωθι πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας: α) η με αριθ./29.11.2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού /Επιβολής Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της συνολικό ποσό 1.191.595,76 ευρώ και β) η με αριθ./29.11.2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού /Επιβολής Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της συνολικό ποσό 1.319.286,51 ευρώ.

Εν προκειμένω, στο πλαίσιο ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας δυνάμει της με αριθ./28.08.2020 εντολής ελέγχου, διενεργήθηκαν επαληθεύσεις βάσει υπηρεσιακών στοιχείων και συγκεκριμένα του με αριθ. πρωτ./2016 Δελτίου Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά με το οποίο ζητείται η διασταύρωση συναλλαγών της ελεγχόμενης οντότητας, η αξιοποίηση των δεδομένων Συγκεντρωτικών Καταστάσεων του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. (ως προμηθευτής και ως πελάτης) και των υποβληθεισών δηλώσεων φόρου εισοδήματος. Συγκεκριμένα, η φορολογική αρχή προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα των ελεγχόμενων φορολογικών περιόδων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013,

και ειδικότερα με βάση διαθέσιμα στοιχεία που έχουν δηλωθεί από την προσφεύγουσα ή από τους συναλλασσόμενους της, ήτοι: τις εκροές στις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. που έχει δηλώσει η προσφεύγουσα, τα ακαθάριστα έσοδα δηλώσεων φόρου εισοδήματος της προσφεύγουσας και σχετιζόμενα με την προσφεύγουσα στοιχεία που προκύπτουν από τις συγκεντρωτικές δηλώσεις ΜΥΦ που έχουν υποβάλλει τρίτοι. Ο έλεγχος με βάση τις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος προσδιόρισε το μέσο συντελεστή μεικτού κέρδους για τα ελεγχόμενα έτη σε 64,08%. Εν συνεχεία, ο έλεγχος προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας επιχείρησης με λογιστικό τρόπο, ως στον παρακάτω πίνακα, χωρίς να λάβει υπόψη τις εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, διότι δεν κατέστη δυνατή η επαλήθευση τους σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν.4172/2013 λόγω της μη ανταπόκρισης στο αίτημα-πρόσκληση προσκόμισης των λογιστικών αρχείων και φορολογικών στοιχείων στη Φορολογική Διοίκηση.

Φορολογικό έτος	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ € (κεφ. 6.4.1)	Σ.Μ.Κ. ΕΛΕΓΧΟΥ (κεφ. 6.4.1)	ΜΕΙΚΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ €	ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ €	ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΕΛΕΓΧΟΥ €
2014	3.525.650,37	64,08%	2.259.236,76	0,00	2.259.236,76
2015	3.032.685,38	64,08%	1.943.344,79	0,00	1.943.344,79

Με βάση την υποβολή των δηλώσεων φόρου εισοδήματος για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη και των αποτελεσμάτων του ελέγχου προσδιορίστηκαν τα αποτελέσματα και οι αναλογούντες φόροι.

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

- Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατά παράβαση ουσιώδους τύπου.
- Οι προσβαλλόμενες πράξεις έχουν εκδοθεί κατά πλάνη περί τα πράγματα. Η επιχείρηση βρίσκεται σε αδράνεια και εξ αιτίας των οικονομικών συνθηκών δεν υποβλήθηκαν οι σχετικές δηλώσεις. Λόγοι ανωτέρας βίας τους εμπόδισαν να προσκομίσουν στη διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά αρχεία. Η πανδημία του COVID έπληξε τόσο τον νόμιμο εκπρόσωπο,, όσο και την πληρεξούσια δικηγόρο,, η οποία εξ αιτίας δύο θετικών κρουσμάτων κορονοϊού σε συνεργάτες του δικηγορικού γραφείου της αναγκάστηκε να αναστείλει τη λειτουργία του δικηγορικού της γραφείου επί μακρό χρονικό διάστημα.
- Παραβίαση του συνταγματικού δικαιώματός της σε προηγούμενη ακρόαση (άρθρου 20 παρ. 2).
- Έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας.
- Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

Με την υπό κρίση προσφυγή απαραδέκτως προσβάλλεται η με ημερομηνία θεώρησης 7.06.2021 οικεία έκθεση ελέγχου, η οποία, ως προπαρασκευαστική πράξη της Διοίκησης στερείται εκτελεστότητας (πρβλ. ΣτΕ 1809/2010).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) σχετικά με τις εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης, ορίζονται τα εξής:

«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 & 2 του επόμενου άρθρου 24 του ίδιου ως άνω νόμου, περί πρόσβασης στα βιβλία και στοιχεία:

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 εκπρόσωπο 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, με τις διατάξεις των παρ. 1, 10 & 14 του άρθρου 5 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), σχετικά με την διασφάλιση της αξιοπιστίας του λογιστικού συστήματος, ορίζονται τα εξής:

«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. 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.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ίδιου ως άνω νόμου, σχετικά με πληροφορίες από τον φορολογούμενο, ορίζονται τα εξής:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών 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, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.

Επειδή, κατά το άρθρο έκτο παρ. 3 της από 30.03.2020 Π.Ν.Π. (ΦΕΚ Α' 75/30.3.2020):

«3. Η προθεσμία της παρ. 1 του άρθρου 28, της παρ. 2 του άρθρου 28Α και της παρ. 4 του άρθρου 62 του ν. 4174/2013 για τη διατύπωση από τον φορολογούμενο απόψεων ή αντιρρήσεων σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ή προστίμου, αναστέλλεται έως την 31η Μαΐου 2020. Οι προθεσμίες των παρ. 1 και 2 του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 σχετικά με πληροφορίες, αντίγραφα βιβλίων και στοιχείων ή άλλα έγγραφα που ζητούνται από τη Φορολογική Διοίκηση στο πλαίσιο ελέγχου, αναστέλλονται έως την 31η Μαΐου 2020. Η αναστολή της παρούσας καταλαμβάνει και τις προθεσμίες που δεν είχαν εκπνεύσει κατά την 11η Μαρτίου 2020».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ΚΔΔιαδικασίας ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμω 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. ...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, εκ παραδρομής δεν έχει αναγραφεί στις προσβαλλόμενες πράξεις η ημερομηνία της οικείας έκθεσης ελέγχου επί της οποίας εδράζονται οι εν λόγω πράξεις, ωστόσο η οικεία έκθεση ελέγχου αφενός μεν κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με τις προσβαλλόμενες πράξεις και έλαβε γνώση αυτής, αφετέρου δε εμπεριέχεται στα στοιχεία φακέλου που συνοδεύει την πράξη (ΣτΕ 208/2012, 4027/2004), ως εκ τούτου ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, η με αριθ./28.08.2020 εντολή ελέγχου εκδόθηκε με αιτία επανάληψη διαδικασίας κατόπιν έκδοσης της με αριθ. 1374/30.06.2020 απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, σύμφωνα με την οποία ακυρώθηκαν για λόγους τυπικής πλημμέλειας οι κάτωθι πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας: α) η με αριθ./29.11.2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού /Επιβολής Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 και β) η με αριθ./29.11.2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού /Επιβολής Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015. **Επειδή**, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος κοινοποίησε νόμιμα (θυροκόλληση) την από 29.01.2021 στην επαγγελματική έδρα της ελεγχόμενης οντότητας το με αριθ./29.01.2021 αίτημα για παροχή πληροφοριών του άρθρου 14 του ν.4174/2013, με το οποίο καλούσε την ελεγχόμενη, όπως εντός πέντε ημερών από την κοινοποίηση, ορίσει εγγράφως στην υπηρεσία τον τόπο και το χρόνο όπου θέτει στην διάθεση του ελέγχου το σύνολο των λογιστικών αρχείων (βιβλία – στοιχεία – δικαιολογητικά – δηλώσεις – έγγραφα) που τήρησε για την περίοδο από 01.01.2014-31.12.2015. Σε απάντηση του ως άνω αιτήματος, η ελεγχόμενη οντότητα υπέβαλε το με αριθ. πρωτ./8.02.2021 αίτημα χορήγησης παράτασης της προθεσμίας επικαλούμενη την πανδημία COVID-19, την οποία υπογράφει ως ορισθείσα πληρεξούσια και αντίκλητος η δικηγόρος κα Ο Προϊστάμενος της εν λόγω Υπηρεσίας έκανε δεκτό το ανωτέρω αίτημα με την αριθ. πρωτ./11.02.2021 Γνωστοποίηση έγκρισης αιτήματος, όπου χορήγησε παράταση της προθεσμίας μέχρι την 28.02.2021. Στη συνέχεια, η ελεγχόμενη οντότητα υπέβαλε μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου εκπρόθεσμα το με αριθ. πρωτ./9.04.2021 αίτημα χορήγησης εκ νέου παράτασης της προθεσμίας επικαλούμενη την πανδημία COVID-19 και λόγους ανωτέρας βίας, την οποία επίσης υπογράφει ως ορισθείσα πληρεξούσια και αντίκλητος η δικηγόρος κα Σε απάντηση του ως άνω αιτήματος ο Προϊστάμενος της εν λόγω Υπηρεσίας έκανε δεκτό το ανωτέρω αίτημα με την αριθ. πρωτ./9.04.2021 Γνωστοποίηση έγκρισης αιτήματος, όπου όρισε νέα καταλυτική προθεσμία χορήγησης λογιστικών αρχείων την 16.04.2021.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία αλυσιτελώς προβάλλει την πανδημία του κορονοϊού ως λόγο ανωτέρας βίας που την εμπόδισε να προσκομίσει τα ζητηθέντα λογιστικά αρχεία. Άλλωστε τα προσκομισθέντα αποτελέσματα εξετάσεων μοριακού ελέγχου ανίχνευσης του κορονοϊού αναφέρονται σε αδιάφορες ημερομηνίες, αφορούν την ορισθείσα πληρεξούσια και αντίκλητο και συνεργάτη αυτής.

Επειδή, η προσφεύγουσα ζήτησε και έλαβε έγγραφες παρατάσεις της προθεσμίας προσκόμισης των ζητηθέντων στοιχείων και ως εκ τούτου όφειλε να προσκομίσει αυτά μέχρι την 16.04.2021, ημερομηνία εκπνοής της τελευταίας χορηγηθείσας παράτασης επί της αρχικώς οριζόμενης προθεσμίας.

Επειδή, από την ημερομηνία έκδοσης της πρόσκλησης (29.01.2021), μέχρι την ημερομηνία έκδοσης του υπό κρίση προστίμου (7.06.2021) παρήλθε χρονικό διάστημα 129 ημερών, ήτοι χρονικό διάστημα πολύ μεγαλύτερο της ταχθείσας προθεσμίας και η προσφεύγουσα ουδέποτε ανταποκρίθηκε ουσιαστικά στο αίτημα του ελέγχου για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων.

Επειδή, η ελεγχόμενη οντότητα μέχρι την ολοκλήρωση του ελέγχου αλλά και την έκδοση της παρούσας απόφασης δεν ανταποκρίθηκε στη με αριθ. πρωτ./29.01.2021 πρόσκληση του άρθρου 14 του ν.4174/2013 και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου με οιονδήποτε τρόπο (ενδεικτικά αναφέρουμε αυτοπρόσωπη παρουσία, ψηφιακά μέσω e-mail, μέσω ταχυδρομείου) το σύνολο ή έστω μέρος των ζητηθέντων λογιστικών αρχείων.

Επειδή, δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης, δεν κατέστη δυνατή η διενέργεια των προβλεπόμενων από την ΠΟΛ.1124/2015 ελεγκτικών επαληθεύσεων και η εξακρίβωση των αποτελεσμάτων του οικείου φορολογικού έτους, συνεπώς νομίμως ο έλεγχος προσδιόρισε τα αποτελέσματα των ελεγχόμενων φορολογικών ετών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.2015/2020, διευκρινίστηκαν τα κάτωθι σχετικά με την την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν.4172/2013,

«.....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.

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

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

5.

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

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

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

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύνανται 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, με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 σχετικά με τις εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, ορίζονται τα εξής:

«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.»

Επειδή, εν προκειμένω, από την οικεία έκθεση ελέγχου εισοδήματος προκύπτει ότι ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα των ελεγχόμενων φορολογικών περιόδων, όπως προέκυψαν από τα διαθέσιμα στοιχεία που έχουν δηλωθεί από τον φορολογούμενο ή από τους συναλλασσόμενους του, επιλέγοντας τα μεγαλύτερα δηλωθέντα, ήτοι: τις εκροές στις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. που έχει δηλώσει η ελεγχόμενη, τα ακαθάριστα έσοδα δηλώσεων φόρου εισοδήματος της ελεγχόμενης και σχετιζόμενα με την ελεγχόμενη στοιχεία που προκύπτουν από τις συγκεντρωτικές δηλώσεις ΜΥΦ που έχουν υποβάλλει τρίτοι. Ο έλεγχος αναζήτησε τις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος προκειμένου να αντλήσει στοιχεία

σχετικά με το Συντελεστή Μεικτού Κέρδους, ωστόσο επειδή παρατηρήθηκαν διακυμάνσεις μεταξύ των ετών, ο έλεγχος προσδιόρισε τον μέσο συντελεστή μεικτού κέρδους σε 64,08%. Κατόπιν, ο έλεγχος προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης με λογιστικό τρόπο, ως στον παρακάτω πίνακα, χωρίς να λάβει υπόψη τις εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, εξαιτίας της μη ύπαρξης νόμιμων αποδεικτικών φορολογικών στοιχείων και δικαιολογητικών δεν κατέστη δυνατή η επαλήθευση τους σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν.4172/2013 καθώς η ελεγχόμενη οντότητα δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα-πρόσκληση προσκόμισης των λογιστικών αρχείων και φορολογικών στοιχείων στη Φορολογική Διοίκηση. Τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης στα ελεγχόμενα φορολογικά έτη προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο λογιστικά ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ € (κεφ. 6.4.1)	Σ.Μ.Κ. ΕΛΕΓΧΟΥ (κεφ. 6.4.1)	ΜΕΙΚΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ €	ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ €	ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΕΛΕΓΧΟΥ €
2014	3.525.650,37	64,08%	2.259.236,76	0,00	2.259.236,76
2015	3.032.685,38	64,08%	1.943.344,79	0,00	1.943.344,79

Επειδή, βάσει του άρθρου 28 του Ν. 4173/2013, της παραγράφου 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος, του άρθρου 6 του Ν. 2690/1999 παρ. 1 και της υπ' αριθ. 3382/2010 απόφασης της επταμελούς σύνθεσης του Συμβουλίου της Επικρατείας τόσο η κλήση όσο και το σημείωμα διαπιστώσεων έχουν την ίδια έννοια και αποβλέπουν στον ίδιο σκοπό, δηλαδή την μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα τόσο ο φορολογούμενος όσο και μέσω των νομικών εκπροσώπων του να παράσχει διευκρινήσεις προφορικές ή γραπτές επί των διαπιστώσεων του ελέγχου.

Επειδή, κατόπιν των διαπιστώσεων του ελέγχου συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε νόμιμα στην προσφεύγουσα εταιρεία το με αριθ. 10/2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου των άρθρων 28 & 62 ν.4174/2013 (ΚΦΔ) με συν/νες τις Προσωρινές Πράξεις Επιβολής Προστίμου και Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορ. ετών 2014 & 2015, προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας. Σε απάντηση αυτού η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε τις με αριθ. πρωτ./31.05.2021 απόψεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου, οι οποίες δεν έγιναν δεκτές από την Φορολογική Αρχή με συνέπεια την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας να είναι αβάσιμος.

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρο 25 παρ.1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό.

Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣΤΕ 3474/2010 ΟΛ., .. 990/2004 ΟΛ.)

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης 7.06.2021 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για την

διαχειριστική περίοδο από 1.01.2014-31.12.2015, της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Κατόπιν των ανωτέρω, ορθώς εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις ενώ οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνίας κατάθεσης 5.07.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης, που εδρεύει στη Χαλκίδα, οδός, και την επικύρωση α) της με αριθ./7.06.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2014 και β) της με αριθ./7.06.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.

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

➤ **Φορολογικό έτος 2014**

Υπ' αριθ./7.06.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος

Διαφορά φόρου	587.344,58 €
Πρόστιμα άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας / μη δήλωσης	176.203,37 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	763.547,95 €

➤ **Φορολογικό έτος 2015**

Υπ' αριθ./7.06.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος

Διαφορά φόρου	563.569,99 €
Πρόστιμα άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας / μη δήλωσης	281.784,99 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	845.354,98 €

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

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.