



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 26/05/2022

Αριθμός απόφασης: 1988

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. (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».

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 04/02/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα την, κατά: α) της υπ' αριθμ. / 31-12-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2015, και β) της υπ' αριθμ. / 31-12-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και τις από 31/12/2020 οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 04/02/2022 και με αριθμό 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ./31-12-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 18.614,96 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 9.307,48 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **27.922,44 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4174/2013.

β) Με την υπ' αριθμ./31-12-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 4.648,30 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 2.324,15 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **6.972,45 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των από 31/12/2021 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθμ./31-05-2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. Σύμφωνα με τις εν λόγω εκθέσεις, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τις κάτωθι δαπάνες της προσφεύγουσας εταιρείας για το φορολογικό έτος 2015:

Α/Α	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
1		ΤΔΑ 4426	4.6.2015	2.332,29	0,00	2.332,29	ΔΕΝ ΕΠΕΔΕΙΧΘΗ ΠΛΗΡΩΜΗ ΜΕΣΩ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΣΥΣ/ΤΟΣ
2		ΤΔΑ ΝΙ62883	8.10.2015	109,42	25,04	134,46	ΤΡΟΦΙΜΑ- ΓΙΑ ΙΔΙΩΤΙΚΗ ΧΡΗΣΗ
3		ΤΙΜ 3	31.12.2015	95,94	22,07	118,01	ΠΟΤΑ ΓΙΑ ΙΔΙΩΤΙΚΗ ΧΡΗΣΗ
4		ΑΠ 7544	20.7.2015	413,00	67,53	480,53	ΤΑΞΙΔΙ ΑΝΑΨΥΧΗΣ
5		ΤΔΑ 9012	13.11.2015	619,40		619,40	ΔΕΝ ΕΠΕΔΕΙΧΘΗ ΠΛΗΡΩΜΗ ΜΕΣΩ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΣΥΣ/ΤΟΣ

6	.....	ΤΔΑ 17317	10.6.2015	3.282,63		3.282,63	ΔΕΝ ΕΠΕΔΕΙΧΘΗ ΠΛΗΡΩΜΗ ΜΕΣΩ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΣΥΣ/ΤΟΣ
7	.....	ΤΔΑ61676	12.6.2015	506,51		506,51	ΔΕΝ ΕΠΕΔΕΙΧΘΗ ΠΛΗΡΩΜΗ ΜΕΣΩ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΣΥΣ/ΤΟΣ
8	.....	ΤΔΑ 57843	3.6.2015	5.109,37		5.109,37	ΔΕΝ ΕΠΕΔΕΙΧΘΗ ΠΛΗΡΩΜΗ ΜΕΣΩ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΣΥΣ/ΤΟΣ
9	.....	ΤΔΑ 64702	19.6.2015	5.406,37		5.406,37	ΔΕΝ ΕΠΕΔΕΙΧΘΗ ΠΛΗΡΩΜΗ ΜΕΣΩ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΣΥΣ/ΤΟΣ
10	.....	ΤΔΑ 198	17.6.2015	1.581,01	363,63	1.944,64	ΔΕΝ ΕΠΕΔΕΙΧΘΗ ΠΛΗΡΩΜΗ ΜΕΣΩ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΣΥΣ/ΤΟΣ
11	.....	ΤΔΑ 4661	12.6.2015	2.422,89		2.422,89	ΔΕΝ ΕΠΕΔΕΙΧΘΗ ΠΛΗΡΩΜΗ ΜΕΣΩ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΣΥΣ/ΤΟΣ
12	.....	ΤΔΑ ΔΕΑΤ00029 8	24.6.2015	1.817,20		1.817,20	ΔΕΝ ΕΠΕΔΕΙΧΘΗ ΠΛΗΡΩΜΗ ΜΕΣΩ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΣΥΣ/ΤΟΣ
13	.....	ΤΔΑ 17914	28.8.2015	1.232,10		1.232,10	ΔΕΝ ΕΠΕΔΕΙΧΘΗ ΠΛΗΡΩΜΗ ΜΕΣΩ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΣΥΣ/ΤΟΣ
14	.....	ΤΔΑ 17967	4.9.2015	1.236,55	320,00	1.556,85	ΔΕΝ ΕΠΕΔΕΙΧΘΗ ΠΛΗΡΩΜΗ ΜΕΣΩ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΣΥΣ/ΤΟΣ
15	.....	ΤΔΑ 17154	21.5.2015	3.065,58	17,47	3.083,05	ΔΕΝ ΕΠΕΔΕΙΧΘΗ ΠΛΗΡΩΜΗ ΜΕΣΩ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΣΥΣ/ΤΟΣ
16	.....	ΤΔΑ 17050	6.5.2015	4.506,24		4.506,24	ΔΕΝ ΕΠΕΔΕΙΧΘΗ ΠΛΗΡΩΜΗ ΜΕΣΩ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΣΥΣ/ΤΟΣ
17	.....	ΤΔΑ 16905	16.4.2015	1.325,59	28,07	1.353,66	ΔΕΝ ΕΠΕΔΕΙΧΘΗ ΠΛΗΡΩΜΗ ΜΕΣΩ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΣΥΣ/ΤΟΣ
18	.....	ΤΔΑ 16815	3.4.2015	1.189,06	28,74	1.217,80	ΔΕΝ ΕΠΕΔΕΙΧΘΗ ΠΛΗΡΩΜΗ ΜΕΣΩ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΣΥΣ/ΤΟΣ
19	.....	ΤΔΑ320	16.12.2015	603,33	138,77	742,10	ΔΕΝ ΕΠΕΔΕΙΧΘΗ ΠΛΗΡΩΜΗ ΜΕΣΩ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΣΥΣ/ΤΟΣ
20	.....	ΤΔΑ370	1.12.2015	2.482,50	570,98	3.053,48	ΔΕΝ ΕΠΕΔΕΙΧΘΗ ΠΛΗΡΩΜΗ ΜΕΣΩ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΣΥΣ/ΤΟΣ

21	.....	ΤΔΑ394	11.12.2015	1.190,25	273,76	1.464,01	ΔΕΝ ΕΠΕΔΕΙΧΘΗ ΠΛΗΡΩΜΗ ΜΕΣΩ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΣΥΣ/ΤΟΣ
22	.....	ΤΔΑ27389	11.12.2015	2.273,13	522,84	2.795,97	ΔΕΝ ΕΠΕΔΕΙΧΘΗ ΠΛΗΡΩΜΗ ΜΕΣΩ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΣΥΣ/ΤΟΣ
23	.....	ΤΔΑΑ2845	10.12.2015	567,16	130,45	697,61	ΔΕΝ ΕΠΕΔΕΙΧΘΗ ΠΛΗΡΩΜΗ ΜΕΣΩ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΣΥΣ/ΤΟΣ
24	.....	ΤΔΑ26323	26.3.2015	911,79	2.019,74	1.121,53	ΔΕΝ ΕΠΕΔΕΙΧΘΗ ΠΛΗΡΩΜΗ ΜΕΣΩ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΣΥΣ/ΤΟΣ
25	.....	ΤΔΑ26528	15.5.2015	518,22	119,21	637,43	ΔΕΝ ΕΠΕΔΕΙΧΘΗ ΠΛΗΡΩΜΗ ΜΕΣΩ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΣΥΣ/ΤΟΣ
26	.....	ΤΔΑ104331	2.10.2015	2.930,10		2.930,10	ΔΕΝ ΕΠΕΔΕΙΧΘΗ ΠΛΗΡΩΜΗ ΜΕΣΩ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΣΥΣ/ΤΟΣ
27	.....	ΤΔΑ92696	4.9.2015	5.396,55		5.396,55	ΔΕΝ ΕΠΕΔΕΙΧΘΗ ΠΛΗΡΩΜΗ ΜΕΣΩ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΣΥΣ/ΤΟΣ
28	.....	ΤΔΑ85242	12.8.2015	9.298,16		9.298,16	ΔΕΝ ΕΠΕΔΕΙΧΘΗ ΠΛΗΡΩΜΗ ΜΕΣΩ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΣΥΣ/ΤΟΣ
ΣΥΝΟΛΟ				62.422,34	4.648,30	65.260,94	

Συνεπώς ο έλεγχος δεν αναγνώρισε το παραπάνω ποσό, συνολικού ύψους 62.422,34 ευρώ, το οποίο προστέθηκε ως λογιστική διαφορά στα αποτελέσματα της προσφεύγουσας επιχείρησης και προέκυψαν τα φορολογητέα κέρδη ως κάτωθι:

Δηλωθείσα Καθαρά Κέρδη	21.651,23
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	62.422,34
Σύνολο καθαρών κερδών λογιστικού ελέγχου	84.073,57

Περαιτέρω, και κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων λαμβάνοντας υπόψη το προς απόδοση ποσό φόρου εκροών, το φόρο εισροών και το Φ.Π.Α. που αναλογεί στις διαπιστωθείσες διαφορές ελέγχου ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές και εισροές ως εξής:

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	67.461,62	67.461,62	
Αξία φορολογητέων εισροών	66.475,87	46.581,05	19.894,82
Φόρος εκροών	15.516,18	15.516,18	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	15.516,18	10.478,36	4.648,30

Χρεωστικό υπόλοιπο		4.648,30	4.648,30
Πιστωτικό υπόλοιπο			
Πρόστιμο 58Α Κ.Φ.Δ.		2.324,15	2.324,15
Σύνολο φόρου για καταβολή		6.972,45	6.972,45

Με βάση τα ανωτέρω, εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών οι υπ' αριθμ./31-12-2021 και/31-12-2021 προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2015.

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

- Εσφαλμένα λογίστηκαν ως λογιστικές διαφορές του άρθρου 23 παρ. β' του ν. 4172/2013 παραστατικά αγορών αξίας 52.128,82 ευρώ (με αντίστοιχο Φ.Π.Α. 1.974,27 ευρώ), διότι οι αγορές αυτές εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος και πιο συγκεκριμένα μέσω εμβασμάτων ή τραπεζικών επιταγών της επιχείρησης, όπως ορίζει η εγκύκλιος ΠΟΛ.1216/1.10.2014.
- Εσφαλμένα λογίστηκαν ως λογιστικές διαφορές του άρθρου 23 παρ. β' του ν. 4172/2013 αγορές αξίας 7.160,51 ευρώ (με αντίστοιχο Φ.Π.Α. 692,58 ευρώ), οι οποίες εξοφλήθηκαν μετρητοίς, κατά το διάστημα από 28.06.2015 έως 19.07.2015, σύμφωνα με τις εγκυκλίους 1143/2015, 1153/2015 και Ε2066/2020, οι οποίες παρείχαν αυτό το δικαίωμα εξόφλησης των αγορών και δαπανών μετρητοίς, κατά παρέκκλιση των διατάξεων της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013.
- Εσφαλμένα λογίστηκαν ως λογιστικές διαφορές τιμολόγια αξίας 618,36 ευρώ και αντίστοιχου Φ.Π.Α. 114,66 ευρώ, αφού αυτές οι κινήσεις έγιναν προς όφελος της επιχείρησης, σύμφωνα με το άρθρο 22 παράγραφος α' του ν. 4172/2013.
- Ενώ στο με αριθμ. πρωτ./29-12-2021 Υπόμνημα παροχής εξηγήσεων προς την φορολογική αρχή η εταιρεία αναφέρθηκε αναλυτικά και απολύτως συγκεκριμένα στον τρόπο εξόφλησης των επίμαχων δαπανών, προσκομίζοντας τόσο τις καρτέλες των προμηθευτών όσο και τα αντίγραφα των extraîτ των τραπεζών, στις οποίες η εταιρεία τηρεί λογαριασμό και ενώ επακλήσθηκε ρητά τις εγκυκλίους περί τραπεζικής αργίας κατά την ελεγχόμενη χρονική περίοδο, εν τούτοις η φορολογική διοίκηση ουδόλως έλαβε υπόψη της το εν λόγω Υπόμνημά Εξηγήσεων - Αντιρρήσεων, ουδόλως έλαβε υπόψη της τα προσκομισθέντα αποδεικτικά στοιχεία, αλλά, κατά παράβαση της υποχρέωσής της για πλήρη και επαρκή αιτιολογία των καταλογιστικών δυσμενών πράξεων, προέβη, όλως αναιτιολόγητα και αναπόδεικτα, στην έκδοση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων.

Επειδή, στις διατάξεις του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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,

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.

Άρθρο 23 Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

.....

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,

.....»

Επειδή στην ΠΟΛ. 1216/2014 ορίζεται:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 καθορίζονται οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.

Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.

.....

4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,
- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,
- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής,
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.

5. Σε περίπτωση που καταβάλλονται προκαταβολές έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού ή υπηρεσίας ή όταν πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές που αφορούν συναλλαγές συνολικού ύψους άνω των €500, απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολής.

6. Σε περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι είναι ταυτόχρονα προμηθευτές και πελάτες, επιτρέπεται να προβούν σε εκατέρωθεν λογιστικούς συμψηφισμούς, εφόσον αυτό δεν αντιβαίνει σε διατάξεις άλλων νόμων. Όταν η διαφορά που απομένει μετά τον συμψηφισμό είναι μεγαλύτερη των 500 ευρώ, τότε για να αναγνωρισθεί το σύνολο των αγορών απαιτείται η εξόφλησή της με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Τα ίδια ισχύουν και στην περίπτωση πώλησης αγαθών μεταξύ υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών με «ανταλλαγή».

7. Επίσης, διευκρινίζεται ότι με τραπεζικό μέσο πληρωμής αποκλειστικά και μόνο εξοφλούνται, μερικά ή ολικά και οι συναλλαγές αξίας άνω των €500, στις περιπτώσεις πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου. Δηλαδή, ο αντιπρόσωπος - εντολοδόχος πρέπει να πληρωθεί με τραπεζικό μέσο πληρωμής και να αποδώσει το προϊόν της πώλησης (ποσό) στον εντολέα του, εφόσον προκύπτει αξία άνω των €500 ανά εκκαθάριση μετά την αφαίρεση από αυτόν της προμήθειας που δικαιούται, με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

8. Σε περιπτώσεις συναλλαγών, που διενεργούνται σε ημέρες και ώρες μη λειτουργίας των τραπεζών ή που για αντικειμενικούς λόγους δεν είναι δυνατή η εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και καταβάλλονται σε μετρητά ή παραδίδονται συναλλαγματικές οι οποίες εξοφλούνται εκτός τραπεζικού συστήματος, προκειμένου η δαπάνη να αναγνωρισθεί φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, η εταιρεία που παρέχει την υπηρεσία ή πουλάει τα αγαθά, υποχρεούται να καταθέσει εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την έκδοση του παραστατικού (απόδειξη είσπραξης μετρητών ή παραλαβής συναλλαγματικών εκτός τραπεζικού συστήματος) σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί σε οποιαδήποτε αναγνωρισμένη τράπεζα ή πιστωτικό οργανισμό το ποσό των μετρητών που εισέπραξε. Ο λόγος της αδυναμίας εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής πρέπει να αναγράφεται πάνω στο σώμα του στοιχείου του ΚΦΑΣ και να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο.

9.....

10. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπεσιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά.

11. Στις υπόψη διατάξεις εμπίπτουν και οι περιπτώσεις εξόφλησης δαπανών που αφορούν στην αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από πρόσωπα που δεν έχουν υποχρέωση έκδοσης στοιχείου του ΚΦΑΣ (παρ. 5 άρθρου 6 του ΚΦΑΣ).

12. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 72 του Ν.4172/2013 , όπως ισχύει, για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά.»

Επειδή, περαιτέρω, στην **ΠΟΛ. 1055/2016** με θέμα “Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β΄ του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 σε περίπτωση εξόφλησης τιμολογίων προμηθευτών και πιστωτών από τρίτους” ορίζεται:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 , με τις οποίες καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (περ. β΄).

2. Με την ΠΟΛ. 1216/1-10-2014 εγκύκλιό μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι ως άνω διατάξεις, διευκρινίσθηκε, ότι για την εφαρμογή της περίπτωσης β΄ του άρθρου αυτού, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.

3. Επίσης, διευκρινίσθηκε ότι ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα), η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρίας που πραγματοποιεί την πληρωμή, η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων, η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής, η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.

4. Από τη γραμματική διατύπωση των πιο πάνω διατάξεων προκύπτει, ότι ο νόμος απαιτεί η εξόφληση να γίνεται με τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου να αποδεικνύεται η ύπαρξη και η πραγματοποίηση της συναλλαγής, χωρίς να κάνει διάκριση ως προς το πρόσωπο του καταβάλλοντος, ούτε να θέτει ως προϋπόθεση όπως το πρόσωπο στο οποίο ανήκει ο λογαριασμός μέσω του οποίου εξοφλούνται οι σχετικές δαπάνες να είναι και αυτό που είχε τη σχετική απαίτηση από τον καταβάλλοντα (άμεσα αντισυμβαλλόμενος).

5. Κατόπιν των ανωτέρω, σε περίπτωση εξόφλησης σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή - πιστωτή από τρίτο πρόσωπο (ημεδαπό ή αλλοδαπό), το οποίο, κατ' εντολή της επιχείρησης, εξοφλεί τη σχετική υποχρέωση προς απόσβεση ισόποσης υποχρέωσης αυτού προς αυτή, η σχετική δαπάνη εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, αρκεί να αποδεικνύεται με βάση τα κατάλληλα στοιχεία (τραπεζικά παραστατικά ή άλλα έγγραφα) η εξόφληση του προμηθευτή καθώς και ο λόγος εξόφλησης των δαπανών από τον τρίτο.

Ομοίως, σε περίπτωση που, με βάση τα ανωτέρω, η εξόφληση γίνεται, κατ' εντολή της επιχείρησης, από τρίτο, πελάτη της, προς απόσβεση δικής του υποχρέωσης από αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από

την επιχείρηση, η σχετική δαπάνη αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του τρίτου με τις ίδιες ως άνω προϋποθέσεις και εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις που τίθενται για την εκπαισιμότητα των δαπανών με τις διατάξεις του Ν.4172/2013, παρόλο που ο τραπεζικός λογαριασμός στον οποίο κατατέθηκαν τα μετρητά ή μεταφέρθηκαν τα σχετικά εμβάσματα δεν ανήκει σε πρόσωπο έναντι του οποίου υφίστατο και η σχετική υποχρέωση.

6. Τέλος, διευκρινίζεται ότι για την εξασφάλιση του δικαιώματος έκπτωσης μιας δαπάνης, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013, η καταβολή μπορεί να γίνεται και σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή σε αλλοδαπή τράπεζα, του νόμου μη διακρίνοντος.»

Επειδή με την Ε.2066/2020 εγκύκλιο με θέμα "Εξόφληση δαπανών για στοιχεία που εκδόθηκαν κατά το χρονικό διάστημα της τραπεζικής αργίας που ορίζεται από την Π.Ν.Π. «Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας» (ΦΕΚ 65Α' /28.06.2015) και κάθε παράταση αυτής" διευκρινίστηκαν τα εξής:

«Με την ΠΟΛ. 1143/3.7.2015 εγκύκλιο έγινε δεκτό ότι οι δαπάνες βάσει τιμολογίων και γενικά στοιχείων που έχουν εκδοθεί ως και την 28.06.2015, οι οποίες αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και εξοφλούνται κατά το χρονικό διάστημα από 28 Ιουνίου και έως τη λήξη της προβλεπόμενης από την Π.Ν.Π. «Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας» (ΦΕΚ 65Α' /28.06.2015) τραπεζικής αργίας, ήτοι τις 19.7.2015 (σχετική η από 18.7.2015 Π.Ν.Π. ΦΕΚ 84Α'), χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά παρέκκλιση των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013.

Λαμβάνοντας υπόψη τα προβλήματα που δημιουργήθηκαν κατά την εξόφληση των δαπανών των επιχειρήσεων κατά το χρονικό διάστημα της τραπεζικής αργίας και ιδίως το γεγονός ότι οι δυσχέρειες που προκλήθηκαν στις επιχειρήσεις κατά την εξόφληση των υποχρεώσεών τους αφορούν ομοίως και τα τιμολόγια ή άλλα στοιχεία δαπανών τα οποία εκδόθηκαν κατά τη διάρκεια ισχύος της τραπεζικής αργίας, ήτοι αυτά που εκδόθηκαν και μετά την 28.6.2015 και έως και την 19.7.2015, με την παρούσα διευκρινίζεται ότι τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1143/2015 σχετικά με την έκπτωση των δαπανών που αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και τα οποία εξοφλήθηκαν χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής κατά τη διάρκεια της προβλεπόμενης από την Π.Ν.Π. (65Α' /28.06.2015) τραπεζικής αργίας και κάθε παράτασής της, ισχύουν και για τα τιμολόγια και γενικά τα στοιχεία που εκδόθηκαν καθ' όλη τη διάρκεια της υπόψη αργίας (ήτοι και μετά την 28.6.2015 και έως και την 19.7.2015).

Δεδομένου ότι η εξόφληση των δαπανών με τραπεζικό μέσο πληρωμής ήταν πρακτικά δυσχερής καθ' όλη τη διάρκεια της τραπεζικής αργίας οι σχετικές δαπάνες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων όταν η εξόφληση των τιμολογίων και γενικά των στοιχείων που εκδόθηκαν την περίοδο αυτή (28.6.2015 έως και 19.7.2015) έγινε με μετρητά μέχρι και τη λήξη της τραπεζικής αργίας.

Τα ανωτέρω τελούν υπό την επιφύλαξη του ελέγχου, κατά τον οποίο θα πρέπει, σε κάθε περίπτωση, να διαπιστώνεται η τήρηση των λοιπών προϋποθέσεων για την έκπτωση των υπόψη δαπανών.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του **άρθρου 28 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)**, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα:

«Άρθρο 28 Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

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

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα και η τήρηση της διαδικασίας της ακρόασης, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης.

Επειδή στο **άρθρο 64 του ν. 4174/2013** ορίζεται:

«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, στις διατάξεις του **άρθρου 17 εδάφια 1 και 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζεται:

«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.»

Σύμφωνα δε με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της έκθεσης ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής. (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995).

Επειδή, σύμφωνα με την από 31/12/2021 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, η προσφεύγουσα εταιρεία εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδά της δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 62.422,34 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων της παραγράφου β' και ιβ' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013, καθώς δαπάνες ποσού 618,36 ευρώ αφορούν προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες, ενώ οι υπόλοιπες αφορούν τιμολόγια άνω των 500,00 ευρώ (καθαρή αξία), τα οποία δεν πληρώθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, προσκομίζει τα κάτωθι στοιχεία, τα οποία, όπως αναφέρει, είχε προσκομίσει και στον έλεγχο. Συγκεκριμένα προσκομίζει:

- α) Απόσπασμα Extrait τράπεζας,
- β) Απόσπασμα Extrait τράπεζας,
- γ) Απόσπασμα Extrait τράπεζας
- δ) Καρτέλες Προμηθευτών
- ε) Αντίγραφα Τιμολογίων και εξοφλητικά τραπεζών.

Επειδή, στα πλαίσια του ελέγχου η Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, συνέταξε και επέδωσε στην προσφεύγουσα εταιρεία το υπ' αριθμ./2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων, προκειμένου εντός είκοσι (20) ημερών να υποβάλλει τις απόψεις της. Η προσφεύγουσα εταιρεία, όπως αναφέρεται και στην οικεία έκθεση ελέγχου, ανταποκρινόμενη στην παραπάνω πρόσκληση υπέβαλε το υπ' αριθμ./29-12-2021 Υπόμνημα εξηγήσεων - αντιρρήσεων.

Επειδή, σύμφωνα με την ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας εταιρείας, στο υπ' αριθμ./29-12-2021 Υπόμνημά της, η εταιρεία αναφέρθηκε αναλυτικά και απολύτως συγκεκριμένα στον τρόπο εξόφλησης των επίμαχων δαπανών, προσκομίζοντας τόσο τις καρτέλες των προμηθευτών όσο και τα αντίγραφα των **extrait των τραπεζών**, στις οποίες η εταιρεία τηρεί λογαριασμό και επικαλέστηκε ρητά τις **εγκυκλίους περί τραπεζικής αργίας κατά την ελεγχόμενη χρονική περίοδο**. Περαιτέρω, επικαλέστηκε και σφάλματα στον προσωρινό προσδιορισμό του Φ.Π.Α., καθόσον στο τιμολόγιο της εταιρείας με αριθμ. και ημερομηνία 26/03/2015 το ποσό Φ.Π.Α. είναι 209,74 ευρώ και όχι 2.019,74 ευρώ.

Επί των απόψεων της προσφεύγουσας, όπως αναφέρεται στη σελίδα 11 της συνταχθείσας έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, έλεγχος αναφέρει απλώς τα κάτωθι:

«.....Από τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν είναι εφικτή η επαλήθευση των ισχυρισμών της ελεγχόμενης, δεν προσκομίστηκαν τα αντίστοιχα τραπεζικά παραστατικά και δεν μπορούν να γίνουν δεκτοί οι ισχυρισμοί της.»

Επειδή, από τα προαναφερθέντα, προκύπτει ότι ο έλεγχος δεν έλαβε θέση για τους προβληθέντες με το σημείωμα απόψεων ισχυρισμούς της προσφεύγουσας εταιρείας, καθώς στη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου δεν περιλαμβάνεται αναλυτικά η αιτιολογία αναφορικά με το λόγο που απορρίπτονται οι ισχυρισμοί της. Ως εκ τούτου, καθίσταται σαφές πως υφίσταται πλήρης στέρηση της

εκ μέρους της προσφεύγουσας αποτελεσματικής άσκησης του δικαιώματός της στην προηγούμενη ακρόαση, το οποίο εξομοιώνεται με απαγορευμένη αποστέρηση του εν λόγω δικαιώματος. Εξαιτίας της έλλειψης αντίκρουσης των ισχυρισμών της προσφεύγουσας από τον έλεγχο, οι προβαλλόμενοι από αυτήν ισχυρισμοί καλούνται να εξεταστούν για πρώτη φορά από την Υπηρεσία μας, καταλυομένου κατ' αυτόν τον τρόπο του προβλεπόμενου στο άρθρο 28 ΚΦΔ δικαιώματος για προηγούμενη ακρόαση, ήτοι για ακρόαση εκ μέρους της φορολογικής διοίκησης πριν την έκδοση οποιασδήποτε δυσμενούς (καταλογιστικής) πράξης.

Επειδή, κατόπιν όλων των ανωτέρω διαπιστώσεων, η κρίση του φορολογικού ελέγχου, όπως αυτή αποτυπώνεται στις από 31/12/2021 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, που αποτελεί την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, καταλείπει κενά και αμφιβολίες ως προς την ορθότητά της, με αποτέλεσμα οι προσβαλλόμενες πράξεις να στερούνται σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας, ενώ υφίσταται και τυπική πλημμέλεια της προσβαλλόμενης πράξης λόγω παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, κατά το στάδιο της διαδικασίας του άρθρου 28 του ν. 4174/2013.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 και 2 περίπτωση γ' του ν.4174/2013:

«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».

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

α) ...,

β) ...,

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 σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 5 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 04/02/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και την ακύρωση των υπ' αριθμ. /31-12-2021 και /31-12-2021 προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2015, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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.