



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 17-05-2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1216

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζα 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

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 1064/24.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **17/12/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή α) της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:...** και β) του ... με **ΑΦΜ:...** με την ιδιότητά του ως Προέδρου του Διοικητικού Συμβουλίου και Διευθύνοντος Συμβούλου της ως άνω εταιρείας, κατά **α)** της με αρ. ...**11.11.2021** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) του φορ. έτους 2021, **β)** της με αρ. ...**11.11.2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορ. Έτους 2015, **γ)** της με αρ. ...**11.11.2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01.01.2015 – 31.01.2015, **δ)** της με αρ. ...**11.11.2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01.02.2015 – 28.02.2015, **ε)** της με αρ. ...**11.11.2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01.03.2015 – 31.03.2015, **στ)** της με αρ. ...**11.11.2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01.04.2015 – 30.04.2015, **ζ)** της

με αρ. ...**11.11.2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01.05.2015 – 31.05.2015, **η)** της με αρ. ...**11.11.2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01.06.2015 – 30.06.2015, **θ)** της με αρ. ...**11.11.2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01.07.2015 – 31.07.2015, **ι)** της με αρ. ...**11.11.2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01.08.2015 – 31.08.2015, **ια)** της με αρ. ...**11.11.2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01.09.2015 – 30.09.2015, **ιβ)** της με αρ. ...**11.11.2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01.10.2015 – 31.10.2015, **ιγ)** της με αρ. ...**11.11.2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01.11.2015 – 30.11.2015 και **ιδ)** της με αρ. ...**11.11.2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01.12.2015 – 31.12.2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Τρικάλων καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Τρικάλων των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από 24/12/2021 απόψεις της ΔΟΥ Τρικάλων.

7. Τη με αρ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ...ΕΞ 2022 – 15/3/2022** κλήση προς ακρόαση της Υπηρεσίας μας προς τους προσφεύγοντες.

8. Το με αρ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ...ΕΙ 2022 ΕΜΠ 05/04/2022** συμπληρωματικό υπόμνημα των προσφευγόντων (αρ. πρωτ. εισερ. ΔΟΥ Τρικάλων ...– **21/3/2022**).

9. Την με αρ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ...ΕΙ 2022 ΕΜΠ 05/04/2022** έκθεση απόψεων της ΔΟΥ Τρικάλων επί του ανωτέρω υπομνήματος των προσφευγόντων (αρ. πρωτ. εξ. ΔΟΥ Τρικάλων ...– **28/3/2022**).

10. Το με αρ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ...ΕΙ 2022 ΕΜΠ 12/04/2022** συμπληρωματικό υπόμνημα των προσφευγόντων.

11. Τη με αρ. **5 - 13/4/2022** απόφαση της Υπηρεσίας μας περί παράτασης προθεσμίας εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής βάσει παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν.4587/2018.

12. Τη με αρ. **10 - 13/4/2022** πράξη αναπομπής της Υπηρεσίας μας προς τη ΔΟΥ Τρικάλων.

13. Το από **6/5/2022** πόρισμα φορολογικού ελέγχου κατόπιν της ανωτέρω πράξης αναπομπής της ΔΟΥ Τρικάλων, που διαβιβάστηκε στην υπηρεσία μας με το υπ. αρ. ...- **6/5/2022** έγγραφό της (αρ. πρωτ. εισ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ...ΕΙ 2022 ΕΜΠ 12/05/2022**).

14. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **17/12/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής α) της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:...** και β) του ... με **ΑΦΜ:...** με την ιδιότητά του ως Προέδρου του Διοικητικού Συμβουλίου και Διευθύνοντος Συμβούλου της ως άνω εταιρείας, που κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και τα με αρ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ...ΕΙ 2022 ΕΜΠ 05/04/2022** και **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ...ΕΙ 2022 ΕΜΠ 12/04/2022** συμπληρωματικά υπομνήματα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

✓ Με τη με αρ. ...**11.11.2021** οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013

(ΚΦΔ) του φορ. έτους 2021 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Τρικάλων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ανώνυμης εταιρείας πρόστιμο ύψους **500,00€**, λόγω μη ανταπόκρισης στις με αρ. πρωτ. ...– **11/12/2020** και ...– **4/10/2021** προσκλήσεις της φορολογικής αρχής να θέσει στη διάθεσή της τα λογιστικά της αρχεία της φορ. περιόδου 1/1 - 31/12/2015, παράβασης που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1δ και 2γ του Ν.4174/2013.

- ✓ Με τη με αρ. ...**11.11.2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Τρικάλων, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου 21.690,45€ και πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 10.845,23€ δη σύνολο φόρου **32.535,68€**.
- ✓ Με τη με αρ. ...**11.11.2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01.01.2015 – 31.01.2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Τρικάλων, δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ 1.972,33€ και καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ΦΠΑ 39.212,93€ και πρόστιμο του άρθρου 58α του Ν.4174/2013 19.606,46€ δη σύνολο φόρου **58.819,39€**.
- ✓ Με τη με αρ. ...**11.11.2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01.02.2015 – 28.02.2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Τρικάλων, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ΦΠΑ 35.324,75€ και πρόστιμο του άρθρου 58α του Ν.4174/2013 17.662,37€ δη σύνολο φόρου **52.987,12€**.
- ✓ Με τη με αρ. ...**11.11.2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01.03.2015 – 31.03.2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Τρικάλων, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ΦΠΑ 36.285,83€ και πρόστιμο του άρθρου 58α του Ν.4174/2013 18.142,91€ δη σύνολο φόρου **54.428,74€**.
- ✓ Με τη με αρ. ...**11.11.2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01.04.2015 – 30.04.2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Τρικάλων, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ΦΠΑ 30.355,15€ και πρόστιμο του άρθρου 58α του Ν.4174/2013 15.177,58€ δη σύνολο φόρου **45.532,73€**.
- ✓ Με τη με αρ. ...**11.11.2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01.05.2015 – 31.05.2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Τρικάλων, δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ 2.699,31€ και καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ΦΠΑ 31.185,93€ και πρόστιμο του άρθρου 58α του Ν.4174/2013 15.592,96€ δη σύνολο φόρου **46.778,89€**.
- ✓ Με τη με αρ. ...**11.11.2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01.06.2015 – 30.06.2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Τρικάλων, δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ 1.812,33€ και καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ΦΠΑ

33.673,20€ και πρόστιμο του άρθρου 58α του Ν.4174/2013 16.836,60€ δη σύνολο φόρου **50.509,80€**.

- ✓ Με τη με αρ. **...11.11.2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01.07.2015 – 31.07.2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Τρικάλων, δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ 6.513,30€ και καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ΦΠΑ 35.020,91€ και πρόστιμο του άρθρου 58α του Ν.4174/2013 17.510,45€ δη σύνολο φόρου **52.531,36€**.
- ✓ Με τη με αρ. **...11.11.2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01.08.2015 – 31.08.2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Τρικάλων, δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ 2.870,67€ και καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ΦΠΑ 30.570,38€ και πρόστιμο του άρθρου 58α του Ν.4174/2013 15.285,19€ δη σύνολο φόρου **48.855,57€**.
- ✓ Με τη με αρ. **...11.11.2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01.09.2015 – 30.09.2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Τρικάλων, δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ 2.261,61€ και καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ΦΠΑ 33.136,90€ και πρόστιμο του άρθρου 58α του Ν.4174/2013 16.568,45€ δη σύνολο φόρου **49.705,35€**.
- ✓ Με τη με αρ. **...11.11.2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01.10.2015 – 31.10.2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Τρικάλων, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ΦΠΑ 28.776,49€ και πρόστιμο του άρθρου 58α του Ν.4174/2013 14.388,25€ δη σύνολο φόρου **43.164,74€**.
- ✓ Με τη με αρ. **...11.11.2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01.11.2015 – 30.11.2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Τρικάλων, δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ 702,31€ και καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ΦΠΑ 30.281,81€ και πρόστιμο του άρθρου 58α του Ν.4174/2013 15.140,90€ δη σύνολο φόρου **45.422,71€**.
- ✓ Με τη με αρ. **...11.11.2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01.12.2015 – 31.12.2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Τρικάλων, δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ 2.096,92€ και καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ΦΠΑ 31.111,18€ και πρόστιμο του άρθρου 58α του Ν.4174/2013 15.555,59€ δη σύνολο φόρου **46.666,77€**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τη ΔΟΥ Τρικάλων βάσει των από **11/11/2021** εκθέσεων εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ – Ν.4308/2014 & ΚΦΔ άρθρο 54 του Ν.4174/2013, μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος βάσει του Ν.4172/2013 των αρ. 23 έως 25 και 72 του Ν.4174/2013 των ΑΥΟ ΠΟΛ 1124/2015, ΠΟΛ1036/2017 & ΠΟΛ 1067/2018, μερικού ελέγχου προσδιορισμού ΦΠΑ βάσει του Ν.2859/2000 σε εκτέλεση της με αρ. **.../4.12.2020**

εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η ένταξη της προσφεύγουσας, στις προτεραιοποιημένες υποθέσεις ελέγχων του έτους 2019 για τη διενέργεια ελέγχου της φορολογικής περιόδου 1.1.2015 – 31.12.2015.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και τα σχετικά συμπληρωματικά υπομνήματα, ζητούν την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Τρικάλων, προβάλλοντας άμεσα ή έμμεσα τους παρακάτω λόγους:

1. Μη νόμιμη η επίδοση των προσκλήσεων προσκόμισης λογιστικών αρχείων.
2. Ο προσδιορισμός του φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ του φορ. έτους 2015 από τη φορολογική αρχή είναι κατά νόμο και κατ' ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο των προσφευγόντων

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1, 3, 5 και 6 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. ... 3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του Ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νομίμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. ... 5. Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που η ταχυδρομική διεύθυνση είναι εκτός Ελλάδας, η πράξη θεωρείται ότι έχει κοινοποιηθεί νομίμως μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την ημέρα αποστολής της συστημένης επιστολής. ... 6. Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στο λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής 30 οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος, η πράξη θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτησή της στο λογαριασμό του προσώπου το οποίο αφορά η επίδοση και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της. ...».

Επειδή, οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι είναι μη νόμιμη η επίδοση των προσκλήσεων προσκόμισης λογιστικών αρχείων στον νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας ... με **ΑΦΜ:...**, καθώς κατά το επίμαχο διάστημα που μεσολάβησε από την επίδοση της αρχικής πρόσκλησης μέχρι την έκδοση των οριστικών πράξεων, δεν άσκησε εν τοις πράγμασι καθήκοντα διοίκησης στην προσφεύγουσα ανώνυμη εταιρεία, καθώς έπασχε από καταθλιπτική συνδρομή και δε δύνατο να ανταποκριθεί τόσο στις ατομικές του όσο και στις επαγγελματικές του υποχρεώσεις. Προς επίρρωση του εν λόγω ισχυρισμού τους, συνυποβάλλουν το από 13/12/2021 ιατρικό σημείωμα - διάγνωση ιδιώτη γιατρού, όπου αναφέρεται ότι ο προσφεύγων από το 2018 πάσχει από καταθλιπτική συνδρομή, ενώ κατόπιν αντικαταθλιπτικής αγωγής (προ διμήνου) εμφανίζει σημαντική βελτίωση.

Επειδή, σύμφωνα με την καρτέλα «προφίλ συναλλασσόμενου» του πληροφοριακού συστήματος ELENXIS ο ...με **ΑΦΜ:...**είναι ο διευθύνων σύμβουλος της εταιρείας «...» με **ΑΦΜ:...**από τις 7/5/2008.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η ΔΟΥ Τρικάλων, απέστειλε στη διεύθυνση κατοικίας επί της οδού ...στα **Τρίκαλα**, του προσφεύγοντος ... ως νομίμου εκπροσώπου της προσφεύγουσας ανώνυμης εταιρείας τη με αρ. πρωτ. .../11.12.2020 πρόσκληση προσκόμισης λογιστικών και φορολογικών στοιχείων (άρθρο 14 του ν. 4174/13) με συστημένη επιστολή (...). Στη συνέχεια λόγω μη ανταπόκρισης της προσφεύγουσας στο παραπάνω αίτημα, εστάλη εκ νέου, με ηλεκτρονική κοινοποίηση στο δηλωθέν, από την εταιρεία, email ..., από την εφαρμογή του TAXISNET, επιστολή με το ίδιο αίτημα, ήτοι για προσκόμιση λογιστικών αρχείων, φορολογικών στοιχείων και παροχή πληροφοριών (αρ. πρωτ. εξερχομένου ΔΟΥ Τρικάλων .../04.10.21). Το συγκεκριμένο αίτημα εστάλη με συστημένη επιστολή και στην προαναφερθείσα διεύθυνση κατοικίας του προσφεύγοντος ... (αρ. πρωτ. εξερχομένου ΔΟΥ Τρικάλων .../08.10.21 – αρ. συστημένου ...), το οποίο και παραδόθηκε στις 13.10.2021 σύμφωνα με την ηλεκτρονική εφαρμογή των ΕΛ.ΤΑ. για τον εντοπισμό αντικειμένων που έχουν αποσταλεί με συστημένη αποστολή.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η οποία ασκήθηκε εμπρόθεσμα την **17/12/2021**, ήτοι εντός της προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων στις **18/11/2021**, και στη συνέχεια με τα με αρ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ...ΕΙ 2022 ΕΜΠ 05/04/2022** και **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ...ΕΙ 2022 ΕΜΠ 12/04/2022** συμπληρωματικά υπομνήματα, οι προσφεύγοντες συνυπέβαλαν μέρος των λογιστικών αρχείων της υπό εξέτασης φορ. περιόδου 1/1 - 31/12/2015.

Κατά συνέπεια ο εν λόγω ισχυρισμός των προσφευγόντων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο των προσφευγόντων

Επειδή, με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 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 οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι ο προσδιορισμός του φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ του φορ. έτους 2015 από τη φορολογική αρχή είναι κατά νόμο και κατ' ουσία αβάσιμος, γεγονός που αποδεικνύεται από την έκθεση για τα πεπραγμένα της χρήσης 2015 του μελετητή οικονομολόγου λογιστή α' τάξεως, ..., που συντάχθηκε στις 10/12/2021 (κατόπιν σχετικής ανάθεσης) και συμπεριλήφθηκε στο σώμα της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής. Σύμφωνα με την παραπάνω έκθεση για τη φορ. περίοδο 1/1 - 31/12/2015:

- Όσον αφορά στη φορολογία εισοδήματος, οι λογιστικές εγγραφές και τα λογιστικά αρχεία που τηρούνται στην έδρα της προσφεύγουσας εταιρείας δεν έχουν παρατυπίες. Τα στοιχεία και τα αρχεία της εταιρείας διατηρήθηκαν σε καλή κατάσταση και η μεταφορά των τιμολογίων στα βιβλία της εταιρείας και στη συνέχεια η μεταφορά των δεδομένων των βιβλίων στις οικονομικές καταστάσεις προς δημοσίευση και στα φορολογικά έντυπα έγινε με σωστό τρόπο.
- Όσον αφορά στον ΦΠΑ, οι περιοδικές δηλώσεις που κατατέθηκαν συμφωνούν με τα βιβλία και τα στοιχεία που τηρούνται στην εταιρεία και ο φόρος αποδόθηκε χωρίς καθυστερήσεις και χωρίς τη χρήση ρυθμίσεων.

Προς επίρρωση του ισχυρισμού τους οι προσφεύγοντες συνυπέβαλαν με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή ηλεκτρονικό δίαυλο (STICK), στον οποίο, μεταξύ άλλων, συμπεριλαμβάνονταν τα φορολογικά στοιχεία αγορών εμπορευμάτων και εξόδων, αποδεικτικά έγγραφα συναλλαγών (EXTRAIT) των τραπεζών, τα ισοζύγια λογιστικής και καθολικά του 2015, περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ του φορολογικού έτους 2015, καθώς και λοιπά, οικονομικής φύσης, έγγραφα τα οποία αναφέρονται και στην προαναφερθείσα έκθεση του ιδιώτη οικονομολόγου λογιστή.

Επειδή, με το άρθρο 14 παρ. 1 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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...».

Επειδή με το άρθρο 28 του Ν.4172/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, 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, με το άρθρο 48 του Ν.2859/2000, ορίζεται ότι: «... 3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια

ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν. ...».

Επειδή, οι προσφεύγοντες δεν προσκόμισαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου βιβλία και στοιχεία και ως εκ τούτου ορθώς η φορολογική αρχή εξέδωσε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας τη με αρ. ...**11.11.2021** οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) του φορ. έτους 2021.

Ακολούθως προσδιόρισε τα αποτελέσματα της προσφεύγουσας εταιρείας με οποιοδήποτε πρόσφορο και διαθέσιμο στοιχείο:

α) Στη φορολογία εισοδήματος, ο έλεγχος προσδιόρισε τα έξοδα πρωτίστως με βάση τις υποβληθείσες από την προσφεύγουσα συγκεντρωτικές καταστάσεις – ΜΥΦ, στο ποσό των 5.909.872,46€. Τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σε 6.221.995,06€, σύμφωνα με τις δηλώσεις ΜΥΦ της προσφεύγουσας καθώς και την οικεία υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Τα καθαρά κέρδη του φορ. έτους 2015 υπολογίστηκαν σε 312.122,60€ (πωλήσεις 6.221,995,06€ μείον έξοδα – δαπάνες 5.909.872,46€),

β) Στην φορολογία του ΦΠΑ, ο έλεγχος αποδέχτηκε ως φορολογητέες εκροές το ποσό των 6.221.941,30€ όπως αποτυπώθηκε στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, δεδομένου ότι η απόκλιση από το προσδιορισθέν ποσό βάση των δηλώσεων ΜΥΦ ήταν υπερβολικά μικρή (53,76€). Ωστόσο, δεν αναγνώρισε τις δηλωθείσες φορολογητέες εισροές όπως αποτυπώθηκαν στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, καθότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα φορολογικό στοιχείο ή κατάσταση απεικόνισης των συναλλαγών κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επειδή, με το άρθρο 3 της ΠΟΛ.1064/2017 της ΑΑΔΕ ορίζεται ότι: «3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης. 4. Προκειμένου να τύχουν εφαρμογής τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης που έχει διαβιβασθεί από την αρμόδια φορολογική αρχή και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο».

Επειδή, οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, συνυπέβαλαν το πρώτον σε ηλεκτρονικό μέσο αποθήκευσης τα φορολογικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), τραπεζικά παραστατικά και λοιπά, οικονομικής φύσης, έγγραφα του φορ. έτους 2015.

Με τη με αρ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ...ΕΞ 2022 – 15/3/2022** κλήση προς ακρόαση της Υπηρεσίας μας ζητήθηκε από τους προσφεύγοντες να προσκομίσουν στη ΔΟΥ Τρικάλων, για να παραλάβει για λογαριασμό της Υπηρεσίας μας τα ακριβή αντίγραφα όλων των φορολογικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), τραπεζικών παραστατικών και λοιπών, οικονομικής φύσης, εγγράφων, που επικαλούνταν οι προσφεύγοντες με τη με αρ. πρωτ. ... – **17/12/2021** ενδικοφανή προσφυγή τους.

Οι προσφεύγοντες, ανταποκρινόμενοι στην ως άνω κλήση προς ακρόαση, κατέθεσαν στη ΔΟΥ Τρικάλων το με αρ. πρωτ. ...- **21/3/2022** συμπληρωματικό υπόμνημά τους με συνημμένα τα κάτωθι:

Προσκομιζόμενο	Περιεχόμενα
A1.1	Κατάσταση Αγορών Εμπορευμάτων 2015
A1.2	Έκθεση Πεπραγμένα Χρήσης 2015 -
A1.3	Ιατρικό Σημείωμα Ιατρού ...
A2	Παραστατικά Αγορών Εμπορευμάτων (5/1/2015 - 20/1/2015)
A3	Παραστατικά Αγορών Εμπορευμάτων (21/1/2015 - 31/1/2015)
A4	Παραστατικά Αγορών Εμπορευμάτων (2/2/2015 - 17/2/2015)
A5	Παραστατικά Αγορών Εμπορευμάτων (18/2/2015 - 28/2/2015)
A6	Παραστατικά Αγορών Εμπορευμάτων (2/3/2015 - 18/3/2015)
A7	Παραστατικά Αγορών Εμπορευμάτων (19/3/2015 - 31/3/2015)
A8	Παραστατικά Αγορών Εμπορευμάτων (1/4/2015 - 16/4/2015)
A9	Παραστατικά Αγορών Εμπορευμάτων (18/4/2015 - 30/4/2015)
B1	Παραστατικά Αγορών Εμπορευμάτων (2/5/2015 - 21/5/2015)
B2	Παραστατικά Αγορών Εμπορευμάτων (22/5/2015 - 30/5/2015)
B3	Παραστατικά Αγορών Εμπορευμάτων (2/6/2015 - 16/6/2015)
B4	Παραστατικά Αγορών Εμπορευμάτων (17/6/2015 - 30/6/2015)
B5	Παραστατικά Αγορών Εμπορευμάτων (1/7/2015 - 15/7/2015)
B6	Παραστατικά Αγορών Εμπορευμάτων (16/7/2015 - 31/7/2015)
B7	Παραστατικά Αγορών Εμπορευμάτων (3/8/2015 - 31/8/2015)
Γ1	Παραστατικά Αγορών Εμπορευμάτων (1/9/2015 - 15/9/2015)
Γ2	Παραστατικά Αγορών Εμπορευμάτων (16/9/2015 - 30/9/2015)
Γ3	Παραστατικά Αγορών Εμπορευμάτων (1/10/2015 - 12/10/2015)
Γ4	Παραστατικά Αγορών Εμπορευμάτων (13/10/2015 - 30/10/2015)
Γ5	Παραστατικά Αγορών Εμπορευμάτων (2/11/2015 - 13/11/2015)
Γ6	Παραστατικά Αγορών Εμπορευμάτων (16/11/2015 - 30/11/2015)
Γ7	Παραστατικά Αγορών Εμπορευμάτων (1/12/2015 - 15/12/2015)
Γ8	Παραστατικά Αγορών Εμπορευμάτων (16/12/2015 - 30/12/2015)
Δ1	Παραστατικά Εξόδων (1/2015 - 12/2015)
Δ2.1	Συνολικά Ισοζύγια Λογιστικής (1/2015 - 12/2015)
Δ2.2	Ισοζύγια Ομάδας 20 (1/2015 - 12/2015)
Δ2.3	Ισοζύγια Ομάδας 54 (1/2015 - 12/2015)
Δ2.4	Ισοζύγια Ομάδων 60-65 (1/2015 - 12/2015)
Δ2.5	Ισοζύγια Ομάδας 7 (1/2015 - 12/2015)
Δ2.6	Αναλυτικά Καθολικά Ομάδας 54 (1/2015 - 12/2015)
Δ2.7	Αναλυτικά Καθολικά Ομάδας 6 (1/2015 - 12/2015)
Δ2.8	Αναλυτικό Καθολικό Ομάδα 65 (2015)
Δ2.9	ΦΕΚ - ΓΕΜΗ Αποτελέσματα Χρήσεων 2008 - 2018
Δ3.1	Extrait Τραπεζών 2015
Δ3.2	ΑΠΔ (1/2015-12/2015)
Δ3.3	ΕΦΚΑ Καρτέλα Εργοδότη κατά Μισθολογική Περίοδο 2015
Δ3.4	Περιοδικές Δηλώσεις ΦΠΑ Φ2 (1/2015 - 12/2015)
Δ3.5	Αποδεικτικό Υποβολής Βεβαίωσης Αποδοχών ή Συντάξεων 2015
Δ3.6	Δηλώσεις Φορολογίας Φ01 ('12 – '14), Ν ('14 – '15), Ε3 (2015)

καθώς και υπεύθυνη δήλωση του Προέδρου και Διευθύνοντος Συμβούλου της προσφεύγουσας εταιρείας ότι τα εν λόγω αντίγραφα είναι πιστά και ακριβή.

Η ΔΟΥ Τρικάλων με το με αρ. πρωτ. ...– **28/3/2022** έγγραφό της (αρ. πρωτ. εισερ **ΔΕΔΥΠΕΠΝΥ ...ΕΙ 2022 ΕΜΠ – 5/4/2022**) διαβίβασε στην Υπηρεσία μας το με αρ. πρωτ. ...– **21/3/2022** συμπληρωματικό υπόμνημα των προσφευγόντων (αρ. πρωτ. εισερ **ΔΕΔΥΠΕΠΝΥ ...ΕΙ 2022 ΕΜΠ – 5/4/2022**).

Ακολούθως, την **12/4/2022**, οι προσφεύγοντες κατέθεσαν στην υπηρεσία μας το με αρ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ...ΕΙ 2022 ΕΜΠ 12/04/2022** συμπληρωματικό υπόμνημα τους με συνημμένα επιπλέον φορολογικά αρχεία και συγκεκριμένα τα κάτωθι:

Προσκομιζόμενο	Περιεχόμενα
Ε1	Αποδείξεις εισπράξεων προμηθευτών (1/2015 - 2/2015)
Ε2	Αποδείξεις εισπράξεων προμηθευτών (3/2015 - 4/2015)
Ε3	Αποδείξεις εισπράξεων προμηθευτών (5/2015 - 6/2015)
Ε4	Αποδείξεις εισπράξεων προμηθευτών (7/2015 - 8/2015)
Ε5	Αποδείξεις εισπράξεων προμηθευτών (9/2015 - 10/2015)
Ε6	Αποδείξεις εισπράξεων προμηθευτών (11/2015 - 12/2015)

Επειδή, από την υπηρεσία μας εκδόθηκε η με αρ. **10 - 13/4/2022** πράξη αναπομπής, η οποία διαβιβάστηκε στη ΔΟΥ Τρικάλων με το με αρ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ 132980 ΕΞ 2022 ΕΜΠ – 14/4/2022** έγγραφο, προκειμένου να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις, εξετάζοντας τα προαναφερθέντα νέα στοιχεία που συμπεριλαμβάνονταν στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και στα με αρ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ...ΕΙ 2022 ΕΜΠ 05/04/2022** και με αρ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ...ΕΙ 2022 ΕΜΠ 12/04/2022** συμπληρωματικά υπομνήματα των προσφευγόντων, σε συνδυασμό με τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς τους.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα προσκομισθέντα νέα στοιχεία, που στάλθηκαν με την παραπάνω πράξη αναπομπής, η ΔΟΥ Τρικάλων, δια του με αρ. πρωτ. ...– **6/5/2022** (αρ. πρωτ. εισερ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ...ΕΙ 2022 ΕΜΠ 12/05/2022**) εγγράφου της και του συνημμένου σε αυτό από **6/5/2022** πορίσματος φορολογικού ελέγχου (κατόπιν της ανωτέρω πράξης αναπομπής), εμμένει στις αρχικές ελεγκτικές διαπιστώσεις της και το αποτέλεσμα του έλεγχου δε διαφοροποιείται. Συγκεκριμένα αναφέρει τα εξής:

«Από τον έλεγχο των λογιστικών αρχείων, που κατατέθηκαν στην υπηρεσία μας με το υπ'αριθμ. .../21.3.2022 συμπληρωματικό υπόμνημα της ελεγχόμενης προς της ΔΕΔ Θεσσαλονίκης και αναλυτικά αποτυπώνονται στην υπ' αριθμ. 10/13.4.2022 Πράξη Αναπομπής, προκύπτουν τα ακόλουθα: Δεν προσκομίστηκαν κρίσιμα λογιστικά αρχεία ώστε να μπορούν να πραγματοποιηθούν οι προβλεπόμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις για τις οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία.

Συγκεκριμένα, δεν προσκομίστηκαν:

- *Το Μητρώο Παγίων*
- *Αναλυτικό Καθολικό Ταμείου (λογαριασμός 38)*
- *Αναλυτικό Καθολικό Πελατών (λογαριασμός 30)*
- *Αναλυτικό Καθολικό Προμηθευτών - Πιστωτών (λογαριασμοί 50 & 53)*
- *Τραπεζικά μέσα πληρωμής (σώματα εκδοθέντων επιταγών) για τις πληρωμές προμηθευτών*
- *Το σύνολο των φορολογικών στοιχείων εσόδων*
- *Το λογιστικά αρχεία του ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό μητρώου ...*

- Τα λογιστικά αρχεία του ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό μητρώου ...

Με τη μη προσκόμιση των ανωτέρω σημαντικών λογιστικών αρχείων δεν δύναται να εξαχθούν ασφαλή συμπεράσματα αφενός για την τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος εκ μέρους της ελεγχόμενης αφετέρου δε να διενεργηθούν κρίσιμες προβλεπόμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

10. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Κατόπιν των ανωτέρω και αφού ο έλεγχος έλαβε υπόψη όλα τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης, καταλήγει στα ακόλουθα:

1 Από καμία διάταξη νόμου δεν προκύπτει ότι το σύνολο των λογιστικών αρχείων μιας οντότητας, όταν αυτά σκοπίμως δεν τίθενται στη διάθεση του φορολογικού ελέγχου, ενώ αποδεδειγμένα υπάρχει άπλετος χρόνος για την προετοιμασία αυτών, αποτελούν νέα στοιχεία για τον φορολογικό έλεγχο, μετά την ολοκλήρωση αυτού. Ως νέα στοιχεία, δύναται να θεωρηθούν εκείνα τα στοιχεία τα οποία δεν είχε στη διάθεση της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατό να τα λάβει υπόψη της κατά το χρόνο έκδοσης των καταλογιστικών πράξεων (ΠΟΛ1064/2017). Η άρνηση διάθεσης του συνόλου των λογιστικών αρχείων στον φορολογικό έλεγχο και η εκ των υστέρων προσκόμισή τους στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, αποκρύπτει δόλο και σκοπό έχει την ουσιαστική ακύρωση του φορολογικού ελέγχου. Στην προκειμένη περίπτωση, υπήρξε σκοπιμότητα εκ μέρους της ελεγχόμενης και των εκπροσώπων της, προκειμένου να ακυρωθεί επί της ουσίας ο φορολογικός έλεγχος. Για το λόγο αυτό, σκόπιμα δεν τέθηκαν στη διάθεση του φορολογικού ελέγχου τα λογιστικά αρχεία, αν και επιδόθηκαν τρεις (3) γραπτές προσκλήσεις, ενώ παράλληλα πραγματοποιήθηκαν και πολλαπλές οχλήσεις προς τον λογιστή της ελεγχόμενης.

2. Η τυχόν αποδοχή εκ μέρους της Φορολογικής Διοίκησης της συμπεριφοράς της ελεγχόμενης, η οποία εκ προθέσεως δεν ανταποκρίθηκε στις υποχρεώσεις της, προσπαθώντας στην ουσία να ακυρώσει τον φορολογικό έλεγχο των λογιστικών της αρχείων, θα δημιουργήσει προηγούμενο για μελλοντικούς φορολογικούς ελέγχους με αποτέλεσμα την υπονόμηση του δημοσίου συμφέροντος. Η τακτική της ελεγχόμενης να αγνοήσει παντελώς τον φορολογικό έλεγχο μη θέτοντας στη διάθεσή του τα λογιστικά της αρχεία και η εκ των υστέρων προσκόμιση αυτών στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών υπό τη στενή προθεσμία των 20 ημερών αποσκοπεί στην πραγματικότητα την ακύρωση της δυνατότητας του φορολογικού ελέγχου να διενεργήσει ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις και διασταυρώσεις.

3. Τα λογιστικά αρχεία που κατέθεσε η ελεγχόμενη, κατά τη διαδικασία της ενδικοφανούς προσφυγής και όχι κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, είναι ελλιπή και δεν μπορούν να διενεργηθούν οι προβλεπόμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις αλλά ούτε να εξαχθεί ασφαλές συμπέρασμα για την αξιοπιστία του λογιστικού της συστήματος.

Με βάση όλα τα παραπάνω, ο έλεγχος της υπηρεσίας μας καταλήγει ότι:

Τα προσκομισθέντα στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών λογιστικά αρχεία της ελεγχόμενης (μέρος αυτών και όχι το σύνολό τους), δεν αποτελούν νέα στοιχεία για τον φορολογικό έλεγχο και δεν δύναται να καλύψουν το σύνολο των προβλεπόμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων. Ως εκ τούτου, δεν επηρεάζουν την τελική κρίση του φορολογικού ελέγχου και τα αποτελέσματα του ελέγχου που

διενήργησε η υπηρεσία μας, εκδίδοντας τις προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού φόρων, ισχύουν στο ακέραιο».

Ως προς τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος για το φορ. έτος 2015

Επειδή, με το άρθρο 21 του Ν.4172/2013, ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. ...».

Επειδή, με το άρθρο 22 του Ν.4172/2013, (όπως ίσχυε για την υπό κρίση περίοδο) 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, 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, με το άρθρο 23 του Ν.4172/2013, ορίζεται ότι: « 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, σύμφωνα με το από 6/5/2022 πόρισμα φορολογικού ελέγχου κατόπιν αναπομπής της ΔΟΥ Τρικάλων, από τους προσφεύγοντες δεν προσκομίστηκαν κρίσιμα λογιστικά αρχεία και συγκεκριμένα: το μητρώο παγίων, τα αναλυτικά καθολικά ταμείου (λογ. 38), πελατών (λογ 30), προμηθευτών - πιστωτών (λογ. 50 & 53), τα τραπεζικά μέσα πληρωμής προμηθευτών, το σύνολο των φορολογικών στοιχείων εσόδων, τα λογιστικά αρχεία των ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό μητρώου ... και ..., ώστε να μπορούν να πραγματοποιηθούν οι προβλεπόμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Κατόπιν των ανωτέρω, με την παρούσα απόφαση, αποδεχόμαστε όσα επισημαίνονται στο ως άνω πόρισμα της ΔΟΥ Τρικάλων, ως προς τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος του φορ. έτους 2015.

Ο περί του αντιθέτου επιμέρους ισχυρισμός των προσφευγόντων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον προσδιορισμό του ΦΠΑ για το φορ. έτος 2015

Επειδή, με το άρθρο 30 του Ν.2859/2000 (όπως ίσχυε την υπό κρίση φορολογική περίοδο) ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών. Στην περίπτωση που αγαθά επένδυσης χρησιμοποιούνται, τόσο για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων του υποκειμένου στο φόρο, όσο και για ιδιωτική χρήση του ίδιου ή του προσωπικού του, ή, γενικότερα για σκοπούς άλλους από της επιχείρησης, ο Φ.Π.Α. που βαρύνει τις δαπάνες που συνδέονται με τα επενδυτικά αυτά αγαθά εκπίπτει μόνο κατ' αναλογία του ποσοστού της χρησιμοποίησής τους για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Οι μεταβολές στην αναλογία χρήσης των αγαθών επένδυσης που αναφέρονται στο προηγούμενο εδάφιο λαμβάνονται υπόψη υπό τους όρους που προβλέπονται στα άρθρα 31 και 33. 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18. Ειδικά, προκειμένου για ευκαιριακή παράδοση καινούργιων μεταφορικών μέσων, η οποία απαλλάσσεται σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 28, το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο της παράδοσης. 4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες: α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων, β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινόπνευματων ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων, γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά, δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης, ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο, στ)..... ».

Επειδή, με το άρθρο 32 του Ν.2859/2000 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζεται ότι: 1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,».

Επειδή, στις διατάξεις της Οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 με το άρθρο 167, ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός»,

με το άρθρο 168 ορίζεται ότι: «Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεων του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο, για τον οποίον είναι υπόχρεος: α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος φόρο προστιθεμένης αξίας για αγαθά, που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο»,

με το άρθρο 178.α. ορίζεται ότι: «για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις: για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168, στοιχείο α', έκπτωση, όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238, 239 και 240», ήτοι να περιέχει, μεταξύ άλλων, ως υποχρεωτικές ενδείξεις για σκοπούς ΦΠΑ, την ημερομηνία έκδοσης, τον αλληλοδιάδοχο αριθμό, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο, τον ΑΦΜ-ΦΠΑ, την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχομένων υπηρεσιών, το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του υποκειμένου στο φόρο, ο οποίος πραγματοποίησε την πράξη παράδοσης ή παροχής των υπηρεσιών.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία του ΔΕΚ το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ συνιστά, ως αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ, θεμελιώδη αρχή εγγενή στο κοινό σύστημα ΦΠΑ και δεν μπορεί καταρχήν να περιοριστεί (βλ. C-25/07, C-74/08). Προκαταρκτικά, το καθεστώς των εκπτώσεων αποβλέπει στο να απαλλάσσεται ο επιχειρηματίας από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, κατ' αρχήν, αυτές οι ίδιες, στον ΦΠΑ (βλ., 268/83, C-37/95, C-110/98 έως C- 47/98, C-98/98).

Οι βασικές αρχές ως προς το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ συνοψίζονται ως εξής: α) ο φορολογούμενος που ασκεί το εν λόγω δικαίωμα πρέπει να είναι «υποκείμενος στον φόρο», β) ο ΦΠΑ εκπίπτει εις ολόκληρο, με την προϋπόθεση ότι τα αγαθά και οι υπηρεσίες για τα οποία καταβλήθηκε χρησιμοποιούνται για φορολογητέες πράξεις, γ) ο ΦΠΑ εκπίπτει άμεσα και δεν προϋποθέτει την πραγματική χρήση των αγαθών και των υπηρεσιών για τις οποίες καταβλήθηκε (C-37/95, 110/98, 400/98, 32/03, 177/03), δ) η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης δεν εκτείνεται στον φόρο που οφείλεται αποκλειστικά επειδή αναγράφεται στο τιμολόγιο π.χ. αναγραφή ΦΠΑ σε απαλλασσόμενη ασφαλιστική υπηρεσία (C-342/87).

Περαιτέρω, κατά το ΔΕΚ, η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ μιας συγκεκριμένης εισροής και μιας ή περισσοτέρων εκροών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης είναι αναγκαία προϋπόθεση προκειμένου να αναγνωρισθεί υπέρ του υποκειμένου στο φόρο δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών και να καθορισθεί η έκταση του δικαιώματος αυτού (C-32/03). Ανάλογη

είναι και η απόφαση στην υπόθεση C-98/98 καθώς και στην υπόθεση C-435/05...». (ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλώνη Ν. 2859/2000-Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου- έκδοση 2015, Νομολογία ΔΕΕ σελ. 818).

Επειδή, στην υπ' αρ. C-95/2007 απόφαση του ΔΕΚ μεταξύ άλλων επισημαίνεται ότι: «Μια πρακτική διόρθωσης και είσπραξης η οποία επιβάλλει τη μη αναγνώριση του δικαιώματος εκπτώσεως ως κύρωση για την παράβαση εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο των υποχρεώσεων τήρησης λογιστικών βιβλίων και υποβολής δήλωσης βαίνει προδήλως πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη του σκοπού της διασφάλισης της ορθής εφαρμογής των υποχρεώσεων αυτών υπό την έννοια του άρθρου 22, παράγραφος 7, της έκτης οδηγίας, δεδομένου ότι το κοινοτικό δίκαιο δεν εμποδίζει τα κράτη μέλη να επιβάλλουν, εφόσον είναι απαραίτητο, πρόστιμα ή χρηματικές ποινές ανάλογες με τη σοβαρότητα της παράβασης, ώστε να τιμωρούν τη μη τήρηση των υποχρεώσεων αυτών.Η εν λόγω πρακτική βαίνει επίσης πέραν του αναγκαίου μέτρου για τη διασφάλιση της επακριβούς είσπραξης του φόρου προστιθεμένης αξίας και την αποφυγή της φοροδιαφυγής». Εφόσον ο αποκλεισμός του δικαιώματος προς έκπτωση αποτελεί εξαίρεση από την εφαρμογή της θεμελιώδους αρχής που συνιστά το δικαίωμα αυτό, στις αρμόδιες φορολογικές αρχές εναπόκειται να αποδείξουν επαρκώς και σύμφωνα με τον νόμο ότι συντρέχουν τα αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν απάτη ή καταχρηστική πρακτική. Εν συνεχεία εναπόκειται στα εθνικά δικαστήρια να εξακριβώσουν αν οι ενδιαφερόμενες φορολογικές αρχές απέδειξαν τη συνδρομή των εν λόγω αντικειμενικών στοιχείων (βλ. ΔΕΕ C-18/13). Για να μπορεί η φορολογική διοίκηση να αρνηθεί στον υποκείμενο στον φόρο αποδέκτη ενός τιμολογίου το δικαίωμα να εκπέσει τον ΦΠΑ που μνημονεύεται στο τιμολόγιο αυτό, αρκεί η εν λόγω διοίκηση να αποδείξει ότι οι πράξεις στις οποίες αντιστοιχεί το ως άνω τιμολόγιο δεν έλαβαν χώρα πραγματικά. (βλ. ΔΕΕ C-459/2017, C-460/2017).

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1225 - 28/9/2001 Α.Υ.Ο., με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών η αρ. ...2000 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους: «.....το ποια τιμολόγια παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ αποτέλεσε αντικείμενο ειδικής ρύθμισης της εθνικής μας νομοθεσίας, η οποία απαιτεί νόμιμο τιμολόγιο, αποκλείοντας κατά τα ανωτέρω από το δικαίωμα της έκπτωσης τα πλαστά, άλλωστε και σε περίπτωση ελλείψεως μια τέτοιας ειδικής ρύθμισης, γίνεται δεκτό ότι από όλες τις διατάξεις που συνθέτουν το σύστημα ΦΠΑ συνάγεται ότι τέτοιες εκπτώσεις (βάσει πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων) είναι ανεπίτρεπτες (βλ. και Ν. Σκλία, Κοινοτικό Φορολογικό Δίκαιο, σελ. 453 επ., όπου και αλλοδαπή νομολογία, ιδίως δε σελ. 465 επ.)».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ως ισχύει από 01/01/2015, ορίζεται ότι: «5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά στην οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την

ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος...».

Επειδή, με το άρθρο 15 παρ. 1 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του».

Επειδή, με το άρθρο 24 του Ν.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. ...».

Επειδή, κατόπιν όλων των ανωτέρω, η φορολογική αρχή, προκειμένου να μην αναγνωρίσει στον υποκείμενο στον φόρο αποδέκτη ενός τιμολογίου το δικαίωμα να εκπέσει τον ΦΠΑ που αναγράφεται στο τιμολόγιο αυτό, οφείλει να αποδείξει, με βάση αντικειμενικά στοιχεία, την έλλειψη νομιμότητας του εν λόγω τιμολογίου ή ότι το ληφθέν τιμολόγιο δε σχετίζεται με τη διενέργεια φορολογητέων (κατά το ΦΠΑ) πράξεων, βάσει του ασκούμενου αντικειμένου εργασιών του λήπτη του στοιχείου.

Επειδή, με το 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 το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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 εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, με το άρθρο 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. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την

έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση.

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου».

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. Σάκουλα 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, με την απόφαση ΣτΕ 1542/2016 κρίθηκε ότι η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώντας τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013).

Επειδή, με το άρθρο 3 παρ. 3 και 4 της ΠΟΛ1064/2017 της ΑΑΔΕ ορίζεται ότι: «3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της

προσβαλλόμενης πράξης. 4. Προκειμένου να τύχουν εφαρμογής τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης που έχει διαβιβασθεί από την αρμόδια φορολογική αρχή και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 45 περ. η' του ΚΦΔ και το άρθρο 4 παρ. 5 της ΠΟΛ 1064/2017, η απόφαση της Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών επί της ενδικοφανούς προσφυγής αποτελεί εκτελεστό τίτλο και συνεπώς είναι δεσμευτική για τη Φορολογική Αρχή υπό την έννοια της συμμόρφωσης με το αιτιολογικό και της εκτέλεσης του διατακτικού της.

Επειδή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κατά την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής οφείλει να περιορίζεται αποκλειστικώς σε επανεξέταση των προσβαλλομένων πράξεων και όχι σε έλεγχο που πρέπει να διενεργείται στο στάδιο εκδόσεως της αρχικής διοικητικής πράξης από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ή Ελεγκτικό Κέντρο.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 10 του Οργανισμού της Α.Α.Δ.Ε. (Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020, ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020), η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, αποτελεί ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία, ήτοι ένα ad hoc συνεστημένο όργανο, διαφοροποιημένο από το πρωτοβάθμιο, εκδόσαν την προσβαλλόμενη πράξη, όργανο (Δ.Ο.Υ. ή Ελεγκτικό Κέντρο), υπαγόμενη απευθείας στον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., έχουσα αρμοδιότητα να επανεξετάζει τις πράξεις της Φορολογικής Διοίκησης, στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας, κατόπιν υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής, που δεν περιλαμβάνεται στη δομή της φορολογικής διοίκησης, όπως εν προκειμένω η ελέγχουσα ΔΟΥ.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, η ΔΟΥ Τρικάλων δια του από **6/5/2022** πορίσματος φορολογικού ελέγχου κατόπιν αναπομπής εμμένει στις αρχικές ελεγκτικές της διαπιστώσεις και θέσεις, με το αιτιολογικό ότι από τους προσφεύγοντες δεν προσκομίστηκαν κρίσιμα λογιστικά αρχεία, συγκεκριμένα (όπως ρητά αναφέρει) το μητρώο παγίων, τα αναλυτικά καθολικά ταμείου, πελατών, προμηθευτών - πιστωτών, αποδεικτικά τραπεζικών μέσων πληρωμής προμηθευτών, το σύνολο των φορολογικών στοιχείων εσόδων, τα λογιστικά αρχεία των ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό μητρώου ... και ...), ώστε να μπορούν να πραγματοποιηθούν οι προβλεπόμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Ωστόσο, στο εν λόγω πόρισμα της δεν αναφέρει εάν συνεκτίμησε ως προς τον προσδιορισμό του ΦΠΑ και ειδικότερα των φορολογητέων εισροών, τα προσκομισθέντα από τους προσφεύγοντες παραστατικά αγορών εμπορευμάτων και δαπανών και τα λοιπά λογιστικά αρχεία (κατάσταση αγορών εμπορευμάτων, συνολικά ισοζύγια λογιστικής, ισοζύγια ομάδων 20, 54, 60 – 65, αναλυτικά καθολικά ομάδων 54 και 6) και δεν παρέχει καμία αιτιολογία, σε αντίθεση με τις επιταγές του άρθρου 64 του Ν.4174/2013 περί σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας, για τη μη αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ, βάσει των εν λόγω προσκομισθέντων φορολογικών στοιχείων.

Κατά συνέπεια, στο με ημερομηνία **6/5/2022** πόρισμα φορολογικού ελέγχου κατόπιν αναπομπής της ΔΟΥ Τρικάλων δεν τεκμηριώνεται, με βάση αντικειμενικά στοιχεία, ότι τα προσκομισθέντα φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια αγορών και δαπανών) φορ. έτους 2015 δεν είναι νόμιμα ή συναφή με την διενέργεια φορολογητέων πράξεων, και συνακόλουθα ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δε μπορεί να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών της σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 30 και 32 του Ν.2859/2000 ΦΠΑ. Συνεπώς, δεν παρέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία στις προσβαλλόμενες πράξεις που πρέπει να ακυρωθούν. Ο έλεγχος πρέπει να διενεργηθεί εκ νέου, λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των ανωτέρω στοιχείων, ή οποιουδήποτε περαιτέρω στοιχείου κρίνει απαραίτητο.

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. πρωτ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (Οργανισμός της Α.Α.Δ.Ε., ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) ο επιχειρησιακός στόχος της Δ.Ε.Δ. είναι: «η επίλυση διαφορών σε σύντομες προθεσμίες, κατόπιν υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής, για την συντομότερη είσπραξη δημοσίων εσόδων και την αποσυμφόρηση των Διοικητικών Δικαστηρίων από υποθέσεις που μπορούν να επιλυθούν στο επίπεδο της Φορολογικής Διοίκησης». Περαιτέρω, στόχος της ενδικοφανούς προσφυγής είναι η θεραπεία της διοικητικής πράξης από τυπικές και ουσιαστικές πλημμέλειες, αλλά και η ισχυροποίηση της αιτιολογίας της, με επακόλουθη συνέπεια την αποτελεσματικότερη και δικαιότερη λειτουργία της Δημόσιας Διοίκησης.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36§1,2 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «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, με τις διατάξεις του άρθρου του άρθρου 63§6 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη **μερική αποδοχή** της με αρ. πρωτ. ... - **17/12/2021** ενδικοφανούς προσφυγής α) της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:...** και β) του ... με **ΑΦΜ:...** και συγκεκριμένα:

- την **επικύρωση** της α) με αρ. ...**11.11.2021** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) του φορ. έτους 2021 και της β) με αρ. ...**11.11.2021** οριστικής

πράξης διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορ. Έτους 2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Τρικάλων.

- την **ακύρωση** της **γ)** με αρ. **...11.11.2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01.01.2015 – 31.01.2015, της **δ)** με αρ. **...11.11.2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01.02.2015 – 28.02.2015, της **ε)** με αρ. **...11.11.2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01.03.2015 – 31.03.2015, της **στ)** με αρ. **...11.11.2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01.04.2015 – 30.04.2015, της **ζ)** με αρ. **...11.11.2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01.05.2015 – 31.05.2015, της **η)** με αρ. **...11.11.2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01.06.2015 – 30.06.2015, της **θ)** με αρ. **...11.11.2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01.07.2015 – 31.07.2015, της **ι)** με αρ. **...11.11.2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01.08.2015 – 31.08.2015, της **ια)** με αρ. **...11.11.2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01.09.2015 – 30.09.2015, της **ιβ)** με αρ. **...11.11.2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01.10.2015 – 31.10.2015, της **ιγ)** με αρ. **...11.11.2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01.11.2015 – 30.11.2015 και της **ιδ)** με αρ. **...11.11.2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01.12.2015 – 31.12.2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Τρικάλων, λόγω τυπικής πλημμέλειας.

Καλείται δε ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ Τρικάλων να ενεργήσει σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

- Η με αρ. **...11.11.2021** οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) του φορ. έτους 2021 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Τρικάλων

	Ποσό
Πρόστιμο άρθρου 54 παρ.1δ και 2γ του Ν.4174/2013	500,00

- Η με αρ. **...11.11.2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Τρικάλων

	Ποσό
Φόρος Εισοδήματος	21.690,45
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	10.845,23
Καταλογιζόμενο ποσό	32.535,68

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου και προστίμου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4174/2013

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΤΙΜΟΛΕΩΝ

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 με υποχρέωση.