



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 05/12/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 2038

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604552
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022, ΦΕΚ Α΄ 206).

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β΄ 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β΄ 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β΄ 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, με έδρα νόμιμα εκπροσωπούμενης, κατά δήλωσή της με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή, από την Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, κάτοικοπράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων (ΦΕνπ) / επιβολής προστίμου

φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.

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

* * * * *

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, η οποία κατατέθηκε εκπρόθεσμα, 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 την υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων (ΦΕνπ) / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΕνπ ποσού 231.943,11 €, πλέον 115.971,56 € προστίμου άρθρου 58 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) λόγω μη υποβολής δήλωσης ΦΕνπ για το φορολογικό έτος 2016, ήτοι συνολικό ποσό 347.914,67 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.», λόγω μη εμπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΕνπ.

Η διαφορά αυτή ΦΕνπ προέκυψε επί τη βάσει της από οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, σύμφωνα με την οποία προσδιορίστηκαν το πρώτον τα φορολογητέα αποτελέσματα (κέρδη) της προσφεύγουσας κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2016-31.12.2016 στα πλαίσια έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, και ειδικότερα με βάση όλα τα στοιχεία που ήταν διαθέσιμα στη Φορολογική Διοίκηση και τα δεδομένα από τις υποβληθείσες από την ίδια και τους αντισυμβαλλομένους της συγκεντρωτικές καταστάσεις (φορολογικών στοιχείων) πελατών-προμηθευτών και κατόπιν μη αναγνώρισης των δηλωθεισών δαπανών και των δηλωθέντων εξόδων, λόγω μη προσκόμισης στον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, παρά τη σχετική υπ' αριθμ. πρωτ. πρόσκληση του Προϊσταμένου της, των τηρηθέντων κατά την εν λόγω περίοδο βιβλίων (λογιστικών αρχείων) και στοιχείων/φορολογικών παραστατικών της για την εν λόγω περίοδο, με αποτέλεσμα να είναι αδύνατη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων και λογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών της για την περίοδο αυτή, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικά φορολογητέα αποτελέσματα	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2016-31.12.2016	-	799.803,83 €

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, της ως άνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Παραγραφή.
- 2) Υπέρβαση διάρκειας του αντικειμένου της εντολής ελέγχου με συνέπεια την άνευ νομίμου εντολής διενέργεια ελέγχου.
- 3) Παράλειψη κοινοποίησης συμπληρωματικής εντολής περί εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου και πλημμελής εφαρμογή των τεχνικών αυτών.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 70 παρ. 10 εδ. α΄ Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022), όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (21.6.2023): «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις, τις οποίες αφορούν.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α΄ και 3 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν για το έτος 2016: «1. Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. [...]. 2. [...]. 3. Ο φόρος που επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος. 4. [...].»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α΄ και 3 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυαν για το έτος 2016), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΕνπ είναι η **31^η Δεκεμβρίου** εκάστου έτους (φορολογικού).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 και 3 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2016 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικού έτους 2016): «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης [...] διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. [...]. 2. [...]. 3. Εξαιρετικά, πράξη [...] διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 1 και 2 εδ. α΄ ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2016 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικού έτους 2016): «1. Τα νομικά και οι νομικές οντότητες υποχρεούνται να δηλώνουν ηλεκτρονικά και όλα τα εισοδήματά τους στη Φορολογική Διοίκηση. 2. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την τελευταία ημέρα του έκτου μήνα από το τέλος του φορολογικού έτους. [...]. 3. [...]. 4. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται ειδικότερα ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής [...] της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος [...].»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 27 στ. α΄ εδ. β΄ ν. 4646/2019: «Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη [...] διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την παρ. 4.1. της υπ' αριθμ. πρωτ. Ε.2057/2023 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ: «Για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη

2014-2017 πράξεις προσδιορισμού φόρου μπορούν να εκδοθούν εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, κατά την έννοια της **παρ. 1** του άρθρου 66 του ΚΦΔ. Συνεπώς, για πληροφορίες που περιέρχονται σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και αφορούν σε φοροδιαφυγή, πράξεις προσδιορισμού φόρου εκδίδονται μόνο εφόσον πρόκειται για ποσά φόρων που υπερβαίνουν τα τιθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 όρια. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 1 και 3-4 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2016 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικού έτους 2016): «1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος [...], αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη, β) [...]. 2. [...]. 3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στη παράγραφο 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών: α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος: αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας ή ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση. 4. Επιβάλλεται κάθειρξη αν το ποσό του φόρου, τέλους ή εισφοράς της προηγούμενης παραγράφου υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας, ή τις εκατό πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ σε κάθε άλλη περίπτωση φόρου, τέλους ή εισφοράς.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 9 παρ. 2 εδ. α' ΚΦΔ, όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι **δεσμευτικές** για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν.»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 732/2019 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 11 της απόφασης), «...σε περίπτωση υποβολής της εκπρόθεσμης δήλωσης κατά το τελευταίο έτος της δεκαπενταετούς προθεσμίας παραγραφής του άρθρου 84 παρ. 5 εδάφιο α' του Κ.Φ.Ε., δεν τυγχάνει εφαρμογής η διάταξη του άρθρου 84 παρ. 5 εδάφιο β' του Κ.Φ.Ε. και, επομένως, δεν χωρεί περαιτέρω παρέκταση της (δεκαπενταετούς) προθεσμίας παραγραφής. Και τούτο διότι **επιμήκυνση της προθεσμίας παραγραφής μετά το δέκατο πέμπτο έτος** από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης, με αποτέλεσμα το συνολικό διάστημα παραγραφής να εκτείνεται στα δεκαοκτώ έτη από τη λήξη της ως άνω προθεσμίας, **αντίκειται**, κατά τα γενόμενα δεκτά ανωτέρω (σκέψεις 8 και 9), **στην αρχή της ασφάλειας του δικαίου και στην αρχή της αναλογικότητας**, καθώς **η καθιέρωση ενός τόσο μεγάλου διαστήματος παραγραφής - πέραν της δεκαπενταετίας- εμφανώς βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο και εύλογο για τον εντοπισμό περιπτώσεων φοροδιαφυγής**, χωρίς να διασφαλίζει ούτε την εισπραξιμότητα των καταλογιζόμενων ποσών, και, ως εκ τούτου, κατ' αποτέλεσμα, ούτε την

τήρηση της αρχής της ισότητας ενώπιον των δημοσίων βαρών, ούτε τα συνταγματικώς προστατευόμενα συμφέροντα και δικαιώματα του διοικούμενου (δυνατότητα προγραμματισμού και ανάπτυξης των οικονομικών του δραστηριοτήτων με έγκαιρη εκκαθάριση των φορολογικών εκκρεμοτήτων, δικαίωμα άμυνας του φορολογούμενου), ενώ, αντίθετα, ενθαρρύνει την απραξία της φορολογικής διοίκησης, η οποία, ωστόσο, όπως προεκτέθηκε, οφείλει επικαίρως να ερευνά και να εξακριβώνει και τις περιπτώσεις υποχρέων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για τους ίδιους, άλλωστε, λόγους δεν συντρέχει λόγος επιμηκύνσεως της προθεσμίας παραγραφής πέραν της δεκαπενταετίας σε περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το δέκατο τρίτο ή κατά το δέκατο τέταρτο έτος από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. [...]»

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι επί μη υποβολής δήλωσης ΦΕνπ ισχύει 5ετής παραγραφή για τη διαχειριστική χρήση 2016, αφού αφενός η τροποποίηση του άρθρου 36 παρ. 3 στ. α' ν. 4174/2013 περί 10ετούς παραγραφή επί μη υποβολής δήλωσης ισχύει για φορολογικά έτη, περιόδους και υποθέσεις από 01.01.2018, αφετέρου η προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 66 παρ. 27 στ. α' εδ. β' ν. 4646/2019 εισήχθη μόλις με το ν. 4646/2019 και, δεδομένης της υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφασης της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι νομίμως καταλαμβάνει και το φορολογικό έτος 2016.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως συνάγεται σαφώς από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, κατά την κατά τα ανωτέρω κρίσιμη ημερομηνία για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικού έτους 2016 (31.12.2016) ίσχυε, καταρχήν, επί φοροδιαφυγής (όπως ο όρος αυτός ερμηνεύτηκε, για σκοπούς παραγραφής στη φορολογική νομοθεσία, με την παρ. 4.1. της υπ' αριθμ. πρωτ. Ε.2057/2023 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ, η προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 36 παρ. 3 ν. 4174/2013 περί 20ετούς παραγραφής, την οποία επί της ουσίας περιόρισε ο νομοθέτης ως προς την προθεσμία της παραγραφής και μόνο (και όχι ως προς το κανονιστικό της εύρος), συμμορφούμενος με τα ως άνω κριθέντα με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 732/2019 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (7μ., σκέψη 11 της απόφασης), με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 66 παρ. 27 στ. α' εδ. β' ν. 4646/2019, καθορίζοντας την προθεσμία της παραγραφής στα 10 χρόνια (από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης) και δε θέσπισε επομένως νέα ρύθμιση, σε αντίθεση με όσα υπολαμβάνει εσφαλμένα (νόμω αβάσιμα) η προσφεύγουσα. Συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση ίσχυε κατά την εν λόγω κρίσιμη ημερομηνία για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικού έτους 2016 (31.12.2016) 10ετής παραγραφή δυνάμει της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 36 παρ. 3 ν. 4174/2013, όπως αυτή περιορίστηκε, ως προς την προθεσμία παραγραφής, με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 66 παρ. 27 στ. α' εδ. β' ν. 4646/2019 και ίσχυε κατά την ημερομηνία αυτή. Για το λόγο αυτό, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. 1 και 2 ΚΦΔ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (21.6.2023): «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου,

την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, 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 δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14. β) Η απόφαση (εντολή) της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο 25 πρέπει, στην περίπτωση πλήρους **επιτόπιου** ελέγχου, να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Διοικητή είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1-4 ΚΦΔ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (21.6.2023): «Άρθρο 25: Είσοδος σε εγκαταστάσεις. 1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας **επιτόπιου** φορολογικού ελέγχου, [...] η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Α.Φ.Μ. του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου **και** στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση. [...]. 2. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι πρέπει να επιδεικνύουν το δελτίο ταυτότητάς τους και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου. 3. Ο **επιτόπιος** φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου, κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης, και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωσή του. [...]. 4. Η διάρκεια του **επιτόπιου** φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παρ. 1 δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις. 5. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (21.6.2023): «Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν.

Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού, και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.»

Επειδή, κατά τον έλεγχο της συμφωνίας ενός διοικητικού μέτρου ή περιορισμού μιας ατομικής ελευθερίας με τη θεμελιωθείσα στην προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος αρχή της αναλογικότητας εξετάζεται α) αν το μέσο (μέτρο) αυτό (διοικητικό μέτρο ή περιορισμός) είναι κατάλληλο προς επίτευξη του επιδιωκόμενου με αυτό νόμιμου σκοπού (καταλληλότητα), β) αν το μέσο (μέτρο) αυτό (διοικητικό μέτρο ή περιορισμός) είναι, σε σχέση με όλα τα άλλα κατάλληλα μέσα (μέτρα), το ηπιότερο δυνατό και συνεπώς είναι αναγκαία η χρησιμοποίηση αποκλειστικά αυτού, και μόνο αυτού, για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού (αναγκαιότητα) και γ) αν, κατά τη στάθμιση της βλάβης που τυχόν θα προκύψει από τη χρησιμοποίηση (επιβολή) του μέσου (μέτρου) αυτού (διοικητικού μέτρου ή περιορισμός) και της ωφέλειας που επιδιώκεται με την εφαρμογή του -ενόψει και του επιδιωκόμενου με αυτό νόμιμου σκοπού-, η ωφέλεια βαρύνει κατ' αποτέλεσμα περισσότερο από την προκληθσόμενη στον διοικούμενο (φορολογούμενο) βλάβη (εν στενή εννοία (*stricto sensu*) αναλογικότητα).

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι στην υπό κρίση περίπτωση υπήρξε υπέρβαση της διάρκειας του φορολογικού ελέγχου κατά 44 ολόκληρους μήνες, δεδομένου ότι, ενώ ο έλεγχος όφειλε να ολοκληρωθεί μέχρι τις 21.10.2019, ολοκληρώθηκε μόλις στις 21.6.2023.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί:

α) Καταρχήν, η απαίτηση της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 25 παρ. 1 εδ. α' ΚΦΔ (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (21.6.2023) για αναγραφή/αναφορά της διάρκειας του ελέγχου επί του σώματος της εντολής ελέγχου (και αυτονόητα και του τόπου διενέργειας του ελέγχου, που είναι φυσικά (οι) εγκαταστάσεις του ελεγχόμενου προσώπου), πέρα από το ότι δε συναρτάται, αυτή καθ' αυτή, με το κύρος της καταλογιστικής πράξης, αφορά μόνο στον επιτόπιο έλεγχο, ενώ στον διενεργούμενο από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης έλεγχο, όπως αυτός που διενεργήθηκε στην υπό κρίση περίπτωση, δεν επιβάλλεται από καμιά από τις ισχύουσες κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (21.6.2023) διατάξεις του ΚΦΔ, και ειδικότερα από εκείνες που ρυθμίζουν τα της διαδικασίας του διενεργούμενου ελέγχου, αλλά ούτε και από καμιά άλλη διάταξη της ισχύουσας κατά την ίδια αυτή ημερομηνία (21.6.2023) φορολογικής νομοθεσίας, η αναγραφή της διάρκειας του ελέγχου, ούτε στην οικεία εντολή ελέγχου ούτε στην/στις εκδοθησόμενη/-ες έκθεση/εκθέσεις ελέγχου. Και αυτό είναι εύλογο, αφού μόνο στον επιτόπιο έλεγχο, που συνιστά, σε αντίθεση με τον έλεγχο από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης, άμεση κρατική επέμβαση στην ιδιωτική (επαγγελματική ή/και προσωπική) σφαίρα του διοικουμένου, είναι απαραίτητο να προκύπτει σαφώς και άμεσα η διάρκεια του ελέγχου ως άμεσα συναρτώμενη με την κατά χρόνο αρμοδιότητα των (διοικητικών) οργάνων ελέγχου που εμφανίζονται στο φορολογούμενο πρόσωπο για έλεγχο.

β) Εξάλλου, κατά τον έλεγχο της συμφωνίας ενός διοικητικού μέτρου ή περιορισμού με την αρχή της αναλογικότητας και ειδικότερα κατά τον έλεγχο στο τρίτο ως άνω επίπεδο ελέγχου της συμφωνίας του περιορισμού με την αρχή αυτή (ήτοι στο επίπεδο ελέγχου της συμφωνίας του με την εν στενή εννοία αναλογικότητα), στο οποίο φαίνεται να αφορά, καθ' ερμηνεία του, ο

ως άνω προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας, δεν ελέγχεται το ανάλογο ή το δυσανάλογο του επιβληθέντος διοικητικού μέτρου ή περιορισμού αόριστα, όπως εσφαλμένα (νόμω αβάσιμα) υπολαμβάνει και προβάλλει η προσφεύγουσα, αλλά το αν κατά τη στάθμιση του οφέλους που επιδιώκεται με την επιβολή του συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου ή περιορισμού, ενόψει και του επιδιωκόμενου νόμιμου σκοπού, με τη βλάβη που προκαλείται στον διοικούμενο από την επιβολή του το όφελος υπερσχύει της βλάβης, δεν υπάρχει δηλαδή υπέρβαση του εύλογου μέτρου (δυσαναλογία) μεταξύ οφέλους και βλάβης (πρβλ. και υπ' αριθμ. 3474/2011 (σκέψη 4, ομόφωνα) και 990/2004 (σκέψη 12, ομόφωνα) αποφάσεις της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας και υπ' αριθμ. 2402/2010 (7μ., σκέψη 4, ομόφωνα), 479/2017 (5μ., σκέψη 3, ομόφωνα), 1195/2016 (5μ., σκέψη 10, ομόφωνα), 2301/2015 (5μ., σκέψη 9, ομόφωνα) και 3130/2014 (5μ., σκέψη 6, ομόφωνα) αποφάσεις του Β' Τμήματος του ίδιου δικαστηρίου· πάγια νομολογία).

γ) Στην προκειμένη περίπτωση, ούτε (i) η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι υπέστη την οποιαδήποτε βλάβη από την ολοκλήρωση του υπό κρίση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου από τα γραφεία της στις (ημερομηνία κοινοποίησης σ' αυτήν της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης μαζί με τη συμπροσβαλλόμενη με αυτήν, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου) ούτε (ii) ορωμένης της συνολικής διάρκειας του υπό κρίση ελέγχου, από την ημερομηνία έκδοσης της οικείας εντολής ελέγχου μέχρι την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, ως απόλυτου μεγέθους τίθεται ζήτημα τυχόν δυσανάλογα μεγάλης χρονικής διάρκειάς του, αφού πάντως ο έλεγχος ολοκληρώθηκε εντός της προθεσμίας παραγραφής και, εξάλλου, εν προκειμένω η πρώτη, ουσιαστικά, ενέργεια του ελέγχου ήταν η κοινοποίηση στην προσφεύγουσα, στις 23.3.2022, της υπ' αριθμ. κλήσης για παροχή στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου (μαζί με την υπ' αριθμ. γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων του ιδίου Προϊσταμένου), από την ημερομηνία δε αυτή (23.3.2022) της παρασχέθηκε ευρύ και σε κάθε περίπτωση ικανό χρονικό διάστημα -δεδομένου ότι το οικείο σημείωμα διαπιστώσεων του ιδίου Προϊσταμένου (υπ' αριθμ.) της κοινοποιήθηκε μόλις στις 16.5.2023-, προκειμένου ακριβώς να έχει τη χρονική ευχέρεια να ανταποκριθεί με πληρότητα στην κλήση αυτή, ενώ στις 21.6.2023, ήτοι σε χρονικό σημείο που δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι απείχε χρονικό διάστημα δυσανάλογα μεγάλο σε σχέση με την ημερομηνία ουσιαστικής, κατά τα ανωτέρω, έναρξης του υπό κρίση ελέγχου (23.3.2022), της κοινοποιήθηκε η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη μαζί με τη συμπροσβαλλόμενη με αυτήν, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από οικεία έκθεση ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.

Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 28 παρ. 1 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (28.6.2023): «Το εισόδημα των [...] 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 όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. Ε.2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ): «Με την παρούσα εγκύκλιο σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Ειδικότερα: 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των [...] νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος [...] 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 [...] μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι, όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα [...] 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 [...].** Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών. **Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.** 3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. [...]. 4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα των [...] 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) [...] 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).** [...]. 5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 [...]. 6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής: Α. [...]. Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν.

4172/2013. Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.»

Επειδή, με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι στην υπό κρίση περίπτωση υπήρξε παράλειψη κοινοποίησης της συμπληρωματικής εντολής για τον καθορισμό της αρμοδιότητας των ελεγκτικών οργάνων περί εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου και έκδοσης απόφασης για την επιλογή της εφαρμοστέας έμμεσης τεχνικής και πλημμελής εφαρμογή των τεχνικών αυτών.

Επειδή, δεδομένου ότι, όπως προκύπτει σαφώς από τη συμπροσβαλλόμενη με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αग्रινίου (σελ. 10 σε συνδυασμό με σελ. 9 αυτής), στην υπό κρίση περίπτωση τα φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας προσδιορίστηκαν με βάση κάθε στοιχείο που ήταν διαθέσιμο στη Φορολογική Διοίκηση (περίπτωση για την οποία δεν προβλεπόταν από τις ισχύουσες κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (28.6.2023) διατάξεις ούτε η κοινοποίηση τυχόν σχετικής εντολής για τον καθορισμό της αρμοδιότητας των ελεγκτικών οργάνων ούτε η έκδοση τυχόν σχετικής απόφασης από την Προϊσταμένη / τον Προϊστάμενο της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας), και όχι κατ' εφαρμογή κάποιας εκ των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, **παρέλκει** η εξέταση των ως άνω δύο (2) ισχυρισμών της προσφεύγουσας.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 47 παρ. 1 εδ. α' ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2016 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικού έτους 2016): «Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ' του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις, όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2016 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικού έτους 2016): «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 συνήθειες 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, όπως προκύπτει σαφώς ήδη από τη γραμματική διατύπωση της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 22 στ. β' και γ' ν. 4172/2013 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2016 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικού έτους 2016)), αλλά και συνάγεται σαφώς από την ερμηνεία της, το βάρος απόδειξης της πραγματοποίησης μιας δαπάνης, ήτοι του γεγονότος ότι όντως αυτή πραγματοποιήθηκε, το φέρει η ελεγχόμενη επιχείρηση, η οποία φέρει επιπλέον το βάρος να την τεκμηριώσει, προσκομίζοντας τα προβλεπόμενα από το νόμο ως κατάλληλα δικαιολογητικά/έγγραφα (π.χ. φορολογικά παραστατικά).

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «Γενικά. Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα: α) Με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών, με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες [...]. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει. β) [...]. Άρθρο 22: Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες. 1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα [...] επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 [...], αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. 2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α) Πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της. [...]. β) **Αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή**, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί, αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία, ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών. [...]. γ) Εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και **αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά**. Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Διευκρινίζεται ότι **η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ.** [...]. 3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 [...].»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 64 ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (21.6.2023): «**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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.**»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 εδ. β' -γ' ΚΦΔ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (21.6.2023): «**Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση**

έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 37 εδ. β' περ. ζ' ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (21.6.2023): «Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) [...], ζ) τους λόγους, για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου, και τον τρόπο, με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) [...].»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 169 ν. 2717/1999, όπως ισχύουν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «1. Δημόσια είναι τα έγγραφα, τα οποία έχουν συνταχθεί από δημόσιο όργανο. 2. Ιδιωτικά είναι όλα τα έγγραφα τα οποία δεν είναι δημόσια. Τα ιδιωτικά έγγραφα πρέπει πάντως να φέρουν την υπογραφή του συντάκτη [...]. 3. Θεωρούνται επίσης έγγραφα, κατά τις διακρίσεις των προηγούμενων παραγράφων: α) τα βιβλία των οποίων την τήρηση επιβάλλουν οι κείμενες διατάξεις και β) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 170 ν. 2717/1999, όπως ισχύει (αναλογικά εφαρμοζόμενη) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «Τα δημόσια και τα ιδιωτικά έγγραφα, τα οποία προσάγονται στο δικαστήριο, πρέπει να έχουν συνταχθεί κατά τους νόμιμους τύπους σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις, ή, αν ο νόμος που δίδει τη σχέση απαιτεί ειδικό τύπο, κατά τον τύπο αυτόν.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 171 ν. 2717/1999, όπως ισχύουν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους **αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του**, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. [...]. 2. [...]. 3. Κατά τα λοιπά το περιεχόμενο των δημόσιων εγγράφων, καθώς και όλο το περιεχόμενο των ιδιωτικών, εκτιμάται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 148. 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα **έχουν**, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, **την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη**. 5. [...]. 6. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται μόνο εφόσον ο νόμος που δίδει τη σχέση δεν ορίζει διαφορετικά.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 148 ν. 2717/1999, όπως ισχύει (αναλογικά εφαρμοζόμενη) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «Το δικαστήριο χρησιμοποιεί τα αποδεικτικά μέσα κατά την κρίση του και τα εκτιμά ελευθέρως, αυτοτελώς ή σε συνδυασμό μεταξύ τους, εκτός αν ειδική διάταξη νόμου ορίζει διαφορετικά.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 65 ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (21.6.2023): «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής ο φορολογούμενος [...] φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, α) όπως συνάγεται σαφώς από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 22 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2016 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικού έτους 2016)), το βάρος απόδειξης αναφορικά με την

πραγματοποίηση μιας δαπάνης το φέρει το φορολογούμενο και επικαλούμενο τη δαπάνη αυτή πρόσωπο και όχι η Φορολογική Διοίκηση, αφού το γεγονός της πραγματοποίησης μιας δαπάνης (έννοια που περιλαμβάνει, αυτονόητα, και την εξόφλησή της, διαφορετικά δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η φορολογούμενη επιχείρηση πράγματι «υπέστη» μια δαπάνη) είναι κάτι που «ωφελεί» το πρόσωπο αυτό και όχι τη Φορολογική Διοίκηση και στο πλαίσιο της διαδικασίας (εξέτασης) της ενδικοφανούς προσφυγής το κάθε μέρος (προσφεύγουσα/προσφεύγων και Φορολογική Διοίκηση) φέρουν το βάρος να αποδείξουν τους ισχυρισμούς που τους «ωφελούν». Επομένως, εν προκειμένω η προσφεύγουσα φέρει το βάρος να αποδείξει τις επικαλούμενες από αυτήν εύλογες δαπάνες που ισχυρίζεται ότι πραγματοποίησε για τις ανάγκες της επιχείρησής της και γενικότερα στο πλαίσιο της άσκησης της επιχειρηματικής της δραστηριότητας, καθώς ούτε το γεγονός της απόκτησης ενός αγαθού/μιας υπηρεσίας από επαχθή αιτία ή πάντως έναντι καταβολής χρηματικού ποσού είναι αυτονόητο ούτε το ύψος του τυχόν ανταλλάγματος.

β) Η προσφεύγουσα είχε τη δυνατότητα να προσκομίσει το σύνολο των αιτηθέντων από τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου εγγράφων **είτε** μετά τις 23.3.2022 (ημερομηνία κοινοποίησης σ' αυτήν των ως άνω υπ' αριθμ. κλήσης για παροχή στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου και υπ' αριθμ. γνωστοποίησης δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων του ιδίου Προϊσταμένου) **είτε** μετά τις 16.5.2023 (ημερομηνία κοινοποίησης σ' αυτήν του ως άνω υπ' αριθμ. οικείου σημειώματος διαπιστώσεων του ιδίου Προϊσταμένου) **είτε**, το αργότερο, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της.

γ) Ωστόσο, τελικά **κατά καμιά χρονική στιγμή στη διάρκεια όλου αυτού του χρονικού διαστήματος 24.3.2022-20.7.2023** η προσφεύγουσα **δεν προσκόμισε κανένα** από τα αιτηθέντα έγγραφα, όπως προκύπτει σαφώς αφενός από τη συμπεριλαμβανόμενη με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου (σελ. 6 και 13 αυτής) -η οποία (έκθεση) αποτελεί, σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 171 ν. 2717/1999 (όπως ισχύουν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας) πλήρη απόδειξη- και αφετέρου από την εξέταση του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, μη ανταποκρινόμενη συνεπώς στο κατά τα προεκτεθέντα βάρος της να αποδείξει τις επικαλούμενες από αυτήν δαπάνες που ισχυρίζεται ότι πραγματοποίησε για τις ανάγκες της επιχείρησής της και γενικότερα στο πλαίσιο της άσκησης της επιχειρηματικής της δραστηριότητας, με αποτέλεσμα οι δαπάνες αυτές να μην τεκμηριώνονται με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) και ως εκ τούτου να μην μπορούν κατά νόμον να αναγνωριστούν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της (άρθρο 22 στ. β' και γ' ν. 4172/2013 σε συνδυασμό με άρθρο 47 παρ. 1 εδ. α' ν. 4172/2013 (όπως αμφότερες οι διατάξεις ίσχυαν κατά την 31.12.2016 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικού έτους 2016)) εξ αντιδιαστολής).

δ) Εξάλλου, η προσφεύγουσα αορίστως προβάλλει ότι έπρεπε να αφαιρεθούν οι βάσιμες (κατά τους ισχυρισμούς της) αποσβέσεις και οι σχεδόν αυτονόητες (επίσης κατά τους ισχυρισμούς της) προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις, δεδομένου ότι δεν προσκομίζει αποδεικτικώς έγγραφα, με τα οποία να τεκμηριώνεται (πλήρης απόδειξη) η εγγραφή και λογιστική παρακολούθηση παγίων στα λογιστικά της βιβλία (αρχεία), ώστε να είναι νοητή η διενέργεια αποσβέσεων επ' αυτών, και η εγγραφή απαιτήσεων, οι οποίες αντιμετωπίζονταν ως

επισφαλείς, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστούν και να κριθούν στην ουσία τους οι ισχυρισμοί της αυτοί.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 ΚΦΔ, όπως ισχύουν κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση **απόρριψης** της ενδικοφανούς προσφυγής, **η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων** της οικείας πράξης της φορολογικής αρχής. [...]»

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του υπό κρίση ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στην από οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, επί της οποίας εδράζεται η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες και πλήρως, ειδικώς και σαφώς αιτιολογημένες. Για το λόγο αυτό, γίνονται πλήρως αποδεκτές με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας, κατά τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 63 παρ. 6 εδ. β' ΚΦΔ (όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας).

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία **και την επικύρωση** της υπ' αριθμ. πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου.

Η συνολική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

Φορολογικό έτος 2017

Διαφορά κύριου φόρου	231.943,11 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω μη υποβολής δήλωσης ΦΕνπ για το φορολογικό έτος 2016	115.971,56 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>347.914,67 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
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.