



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 09/02/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 391

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604537
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.
- β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/ 26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.),» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).
- ε. της ΠΟΛ 1076/23-04-2018 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1456 /26-04-2018).

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία με έδρα όπως εκπροσωπείται νόμιμα, από τον εκκαθαριστή της, κατοίκου κατά: της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους **2019** (24/05/2019-31/12/2019) του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία η οποία υποβλήθηκε ηλεκτρονικά, εμπρόθεσμα δια μέσω της πληρεξούσιας δικηγόρου της,, καθώς η προσβαλλόμενη πράξη απεστάλη με συστημένη επιστολή την και θεωρείται ότι κοινοποιήθηκε μετά την παρέλευση 15 ημερών από την αποστολή, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2019** του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 587.209,98 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 293.604,99 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **880.814,97 ευρώ**.

Στην προσφεύγουσα διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για την περίοδο 24/05/2019 - 31/12/2019, με βάση την υπ' αριθ. εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η συνταχθείσα από Έκθεση Ελέγχου „Πορισματική Αναφορά από την ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΤΕΛΩΝΕΙΩΝ ΑΤΤΙΚΗΣ (ΕΛ.Υ.Τ. ΑΤΤΙΚΗΣ), σύμφωνα με την οποία **διαπιστώθηκαν** για την προσφεύγουσα επιχείρηση **παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων κατά το έτος 2019** ως κάτωθι:

α) σε μία (1) τουλάχιστον περίπτωση προμηθεύτηκε και διέθεσε σε πελάτες της ποσότητα 33.786,34 λίτρα βενζίνης αμόλυβδης 95 RON αξίας 24.769,04€ πλέον ΦΠΑ 24 % ποσού 5.944,57€ και

β) σε μία (1) τουλάχιστον περίπτωση προμηθεύτηκε και διέθεσε σε πελάτες της ποσότητα 7.928,34 λίτρα πετρελαίου κίνησης αξίας 3.344,70€ πλέον ΦΠΑ 24 % ποσού 802,73€, χωρίς για τις ανωτέρω ποσότητες, να έχει ζητήσει και να έχει λάβει και σε περίπτωση άρνησης του πωλητή να εκδώσει φορολογικά στοιχεία αξίας ,αλλά ούτε αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων καταχώρησε σε κάποιο κατάλληλο αρχείο τα ορθά δεδομένα της συναλλαγής ως όφειλε, ούτως ώστε να μπορεί να τεκμηριώσει οποτεδήποτε στον έλεγχο τις διακινήσεις οποιονδήποτε αποθεμάτων διατηρεί στο κατάστημα κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5 παρ.8,9 , 8 παρ. 1,2 και 10 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ).

Η προσφεύγουσα εταιρεία **μέχρι την ώρα σύνταξης της έκθεσης ελέγχου δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση ελέγχου και δεν προσκόμισε τα λογιστικά αρχεία της (βιβλία) και τα εκδοθέντα και ληφθέντα στοιχεία της**, με αποτέλεσμα να μην μπορέσει ο έλεγχος να διενεργηθεί επί των βιβλίων και στοιχείων της. Ο έλεγχος, εν τέλει, διενεργήθηκε στα γραφεία 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καθότι η προσφεύγουσα επιχείρηση είχε προβεί σε διακοπή εργασιών την

Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη του και τις διαπιστώσεις της ΕΛ.Υ.Τ. ΑΤΤΙΚΗΣ, έκρινε ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 28.113,748€. Κατόπιν της αδυναμίας πραγματοποίησης ελεγκτικών επαληθεύσεων από τη μη προσκόμιση του συνόλου των λογιστικών αρχείων για τη χρήση 2019, ο έλεγχος προσδιόρισε το ύψος της

φορολογητέας ύλης σύμφωνα με τα διαθέσιμα στοιχεία που προέκυψαν από τις καταστάσεις των άρθρων 14 του ΚΦΔ που υποβλήθηκαν από την προσφεύγουσα επιχείρηση και τους αντισυμβαλλόμενους αυτής, και από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. και εν τέλει έλαβε ως σύνολο εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα τα δηλωθέντα από την επιχείρηση, όπως αποτυπώνονταν στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ Φορολογικού Έτους 2019 που ανέρχονταν σε 2.437.930,00 € προσαυξημένα κατά την αποκρυσταλλώση ύλη 28.113,75 € ήτοι συνολικά ακαθάριστα ελέγχου 2.466.043,75 €. **Ως προς τα έξοδα**, ήτοι δαπάνες, αγορές, εισαγωγές, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις κλπ ο έλεγχός **δεν δέχτηκε κανένα ποσό ως έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, καθότι δεν προσκομίστηκαν τα λογιστικά της αρχεία και στοιχεία.** Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη ότι:

- Εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου και εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών – έλλειψη πλήρους και ειδικής αιτιολογίας.

Εάν η αντίδικος Φορολογική Αρχή λειτουργούσε ως Χρηστή Διοίκηση, όπως επιβάλλεται από το Σύνταγμα και τους νόμους του Κράτους, ενέκρινε την μικρή παράταση (υπέρβαση της οποίας επιτρέπεται στην περίπτωση **ανωτέρας βίας** ή/και επίκλησης γεγονότων γνωστών στην Υπηρεσία-όπως η παύση εργασιών, η οποία συνδέεται κατά την κοινή λογική με την αποθήκευση και άνευ υπάλληλων ή τινών άλλων ύπαρξη) και ανέμενε ελάχιστα την προσκόμιση των ζητηθέντων και προέβαινε σε ουσιαστική έρευνα των βιβλίων και στοιχείων της, παραχωρώντας της ελάχιστο μόνο χρόνο για την προσκόμιση των στοιχείων που ζητήθηκαν και διενεργούσε στοιχειώδη έλεγχο με την παραδεδειγμένη ελεγκτική μέθοδο της κλειστής αποθήκης των αγορών, των αποθεμάτων και των πωλήσεων, για το κρίσιμο εν προκειμένω, χρονικό διάστημα και δεν προέβαινε σε έναν εντελώς επιφανειακό έλεγχο υπό την πίεση τυχόν παραγραφής, δεν θα διαπίστωνε τα αποδιδόμενα, καθώς όπως αναφέρεται στα αποτελέσματα του ελέγχου, δεν προσκομίστηκαν τα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης, ως εκ τούτου από τον έλεγχο δεν αναγνωρίστηκαν έξοδα χρήσεως και τα **κέρδη ανήλθαν σε 2.466.043,75 €, ποσό πέραν πάσης λογικής**

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., ως προς τις εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης, ορίζεται ότι:

«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.»

Επειδή, περαιτέρω, στο άρθρο 24 του Κ.Φ.Δ., ως προς την πρόσβαση στα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και των 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 για τη διενέργεια του ελέγχου προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων.

Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από τον φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και τη μορφή των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση. Η Φορολογική Διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.):

«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα. ...

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλασσόμενους 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. ...

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.»

Επειδή, με το άρθρο 7 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι: «1. Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από:

α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου.

β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.

2. Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή, εφόσον υπάρχει σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης ή αναπαραγωγής αυτών, για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε ελέγχου.

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

Επειδή, με το άρθρο 22 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις 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, με την ΠΟΛ.1113/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «Άρθρο 22. 1. 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, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, 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 άλλα 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. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους....

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 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48.»

Επειδή στο άρθρο 28 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013) ορίζεται ότι:

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

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.»

Επειδή το 4^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής ζήτησε από την προσφεύγουσα την προσκόμιση των βιβλίων και των στοιχείων με την υπ' αριθμό πρόσκληση διάθεσης λογιστικών αρχείων, πλην όμως η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, εντός της οριζόμενης προθεσμίας. Κατόπιν της αδυναμίας πραγματοποίησης ελεγκτικών επαληθεύσεων από τη μη προσκόμιση του συνόλου των λογιστικών αρχείων για τη χρήση 2019, ο έλεγχος προσδιόρισε το ύψος της φορολογητέας ύλης σύμφωνα με τα διαθέσιμα στοιχεία που προκύπτουν από τις καταστάσεις των άρθρων 14 του ΚΦΔ που υποβλήθηκαν από την προσφεύγουσα επιχείρηση και τους αντισυμβαλλόμενους αυτής, και από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. και εν τέλει έλαβε ως σύνολο εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα τα δηλωθέντα από την επιχείρηση, όπως αποτυπώνονται στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ Φορολογικού Έτους 2019 που ανήλθαν σε 2.437.930,00 € προσαυξημένα κατά την αποκρυσταλλώση ύλη 28.113,75 € ήτοι συνολικά ακαθάριστα ελέγχου 2.466.043,75 €. Ως προς τα έξοδα, ήτοι δαπάνες, αγορές, εισαγωγές, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις κλπ ο έλεγχός δεν δέχτηκε κανένα ποσό ως έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, καθότι δεν προσκομίστηκαν τα λογιστικά της αρχεία και στοιχεία. Η φορολογική αρχή εξέδωσε το υπ' αριθμό Σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (ΣΔΕ) και την υπ' αριθμό πράξη προσωρινού προσδιορισμού εισοδήματος, εν τούτοις η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στις αιτιάσεις του ελέγχου έως την σύνταξη της έκθεσης ελέγχου και δεν έθεσε στην διάθεσή του το σύνολο του λογιστικού της αρχείου, ήτοι δεν παρείχε πλήρη πρόσβαση στον έλεγχο των στοιχείων της επιχείρησης και των λοιπών δικαιολογητικών των

εγγραφών.

Επειδή η προσφεύγουσα, ανταποκρινόμενη στο σημείωμα διαπιστώσεων που της επιδόθηκε, ζήτησε με το υπ' αριθμό υπόμνημα της, 9 ημέρες πριν την εκπνοή της προθεσμίας των είκοσι ημερών για υποβολή απόψεων παράταση μέχρι προκειμένου να καταθέσει τις απόψεις της συνοδευόμενη με υποστηρικτικά έγγραφα, χωρίς ωστόσο να επικαλείται λόγο ανωτέρας βίας. Με το αίτημα παράτασης που κατέθεσε επισύναψε και Ισοζύγιο λογιστικής για την υπό κρίση περίοδο, τα δεδομένα του οποίου όμως δεν συμφωνούσαν με τα οικονομικά δεδομένα των υποβληθεισών από την επιχείρηση περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ.

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 28 παρ. 1 του ΚΦΔ** : «*Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης*».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 10 παρ.1 του Ν. 2690/1999** (Κώδικας Διοικητικής διαδικασίας ορίζεται σαφώς ότι: «*1. Οι προθεσμίες για την υποβολή αίτησης, αναφοράς, δήλωσης ή άλλου εγγράφου του ενδιαφερομένου, καθώς και για οποιοδήποτε άλλη ενέργεια του είναι αποκλειστικές, εκτός αν χαρακτηρίζονται ενδεικτικές από τις διατάξεις που τις προβλέπουν*»». Υπέρβαση δε των προθεσμιών σύμφωνα με την παράγραφο 6 του ίδιου άρθρου συγχωρείται **σε περίπτωση ανώτερης βίας**, καθώς και όταν ο ενδιαφερόμενος επικαλείται τη συνδρομή γεγονότων γνωστών στην υπηρεσία.

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ1252/20.11.2015** ορίζεται : «*Λαμβάνοντας υπόψη την κείμενη νομοθεσία και νομολογία, ως περίπτωση ανωτέρας βίας γενικά θα μπορούσε να θεωρηθεί οποιοδήποτε ανυπαίτιο για το φορολογούμενο, έκτακτο ή εξαιρετικής φύσης γεγονός, το οποίο δεν αναμενόταν και δεν ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί παρά την επίδειξη από πλευράς του κάθε δυνατής επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα εάν το γεγονός είναι αντικειμενικό (φυσικές καταστροφές κλπ.) ή όχι. Τα γεγονότα αυτά, εφόσον αποδεικνύονται με τα στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 61, εκτιμώνται από το αρμόδιο όργανο, το οποίο χορηγεί την απαλλαγή κατά την κρίση του.*»

Κατά την πάγια Διοικητική νομολογία ανωτέρα βία αποτελεί κάθε γεγονός απρόβλεπτο, το οποίο στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν μπορούσε να αποτραπεί ούτε με την επίδειξη άκρας επιμέλειας και σύνεσης, λόγω του οποίου καθίσταται ανέφικτο στον υπόχρεο να προβεί ο ίδιος ή με άλλο πρόσωπο στην επιβαλλόμενη σ' αυτόν ενέργεια (ΣΤΕ 4228/2011, 2546/2008, 239/2003, 2192/2002).

ΕΠΕΙΔΗ η συνδρομή λόγων ανώτερης βίας στο πρόσωπο εκείνου που την επικαλείται, συνιστά θέμα πραγματικό και κρίνεται κατά περίπτωση από τα πραγματικά περιστατικά και τα αποδεικτικά στοιχεία που θα προσκομισθούν. Συνεπώς, η ανωτέρα βία, κατά την έκταση και στο μέτρο που είναι αυτό εφικτό, συνιστά λόγο άρσης δυσμενών συνεπειών, οι οποίες

προκαλούνται από τη μη εκπλήρωση ή τη μη έγκαιρη εκπλήρωση, εκ μέρους του ανωτέρω, των υποχρεώσεων, οι οποίες επιβάλλονται σε αυτόν από συγκεκριμένες διατάξεις νόμου.

Επειδή σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου, η προσφεύγουσα ζήτησε την εν λόγω παράταση παρελκυστικά και μόνον, αφού ήταν σε γνώση της η διενέργεια του ελέγχου ήδη από την έκδοση της σε βάρος της εντολής, της κοινοποιήθηκε πρόσκληση σύμφωνα με τη νόμιμη διαδικασία και σε κανένα σημείο του ελέγχου ούτε μέχρι και σήμερα δεν προσκόμισε κάποιο από τα ζητούμενα στοιχεία. Το διάστημα που της παρασχέθηκε ήταν εύλογο και μόνο συνδρομή λόγου ανωτέρας βίας κατά τα παραπάνω θα μπορούσε υπό προϋποθέσεις να δικαιολογήσει την αδυναμία προσκόμισής τους.

Επειδή, ο έλεγχος για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, έλαβε υπόψη του, ως ακαθάριστα έσοδα, τα δηλωθέντα από την επιχείρηση, όπως αποτυπώνονται στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ Φορολογικού Έτους 2019 που ανήλθαν σε 2.437.930,00 € προσαυξημένα κατά την αποκρυσταλλώση ύλη 28.113,75 €, ήτοι συνολικά ακαθάριστα ελέγχου 2.466.043,75 €. Ως προς τα έξοδα, ήτοι δαπάνες, αγορές, εισαγωγές, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις κλπ ο έλεγχός δεν δέχτηκε κανένα ποσό ως έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, καθότι δεν προσκομίστηκαν τα λογιστικά της αρχεία και στοιχεία.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ΚΦΔ 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, συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

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

Επειδή, εν προκειμένω, από την οικεία έκθεση ελέγχου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2019 προκύπτει ότι ο έλεγχος έλαβε ως ακαθάριστα έσοδα τα δεδομένα στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ Φορολογικού Έτους 2019 που ανήλθαν σε 2.437.930,00 € προσαυξημένα κατά την αποκρυσταλλώση ύλη 28.113,75 € ήτοι συνολικά ακαθάριστα ελέγχου 2.466.043,75 € ενώ δεν έλαβε υπόψη τα ποσά που έχουν καταχωρηθεί στις Μ.Υ.Φ.(Συγκεντρωτική εξόδων)

που υπέβαλε η προσφεύγουσα ποσού 704.538,06 € ή το ποσό 704.414,15 € που έχει καταχωρηθεί και στις ΜΥΦ (Κατάσταση εσόδων) που υπέβαλαν οι αντισυμβαλλόμενοι της προσφεύγουσας.

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει αναλυτικά με συγκεκριμένη, σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία ότι η φορολογική αρχή κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (φορολογητέα κέρδη) της προσφεύγουσας έλαβε υπόψη κάθε διαθέσιμο στοιχείο (όπως δηλωθείσες δαπάνες και αγορές στη δήλωση και στις Μ.Υ.Φ., δηλώσεις ομοειδών επιχειρήσεων, δεδομένα εμπορικού επιμελητηρίου, δεδομένα από πελάτες και προμηθευτές της προσφεύγουσας, δεδομένα από δηλώσεις που υποβλήθηκαν σε άλλες δημόσιες υπηρεσίες και οργανισμούς κ.α.) ή χρησιμοποίησε κάθε διαθέσιμη μέθοδο προκειμένου να καταλήξει στον προσδιορισμό αυτών, ως τα έσοδα με συντελεστή κέρδους 100%, με συνέπεια να μην παρέχεται η αιτιολογία της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων που απαιτούνται για την έκδοση των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, η προσβαλλόμενη πράξη Εισοδήματος του φορολογικού έτους 2019 είναι νομικώς πλημμελής και ακυρωτέα, λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, που προβλέπεται στα άρθρα 28 και 64 του ΚΦΔ, και που συνίσταται στην παντελή αοριστία της έκθεσης ελέγχου και ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί για τυπικούς λόγους.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 και 2 περίπτωση γ' του ΚΦΔ:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:α) ...,β) ..., γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης «επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης» και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ΚΦΔ και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, παρέχεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα έκδοσης νέας οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 § 6 του ΚΦΔ.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και την ακύρωση της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

φορολογικού έτους **2019** (24/05/2019-31/12/2019) του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής για λόγους τυπικής πλημμέλειας, προκειμένου ο Προϊστάμενος να ενεργήσει σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ ΜΕΪΔΑΝΗΣ

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.