



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 02.12.2024

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

Αριθμός απόφασης: 2482

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 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 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), εφεξής Κ.Φ.Δ.,
 - 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
 - δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) 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).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού

φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019 και την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα ασκούσα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο αυτοκινήτων και ανταλλακτικών φόρος ποσού 535.352,98 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4987/2022 ποσού 267.676,49 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 117.003,73 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 920.033,20 €, κατόπιν προσδιορισμού του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο, καθόσον η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία έπειτα από τρεις (3) έγγραφες προσκλήσεις.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 760.323,45 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4987/2022 ποσού 380.161,73 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 165.730,55 €, δη σύνολο φόρων, τελών και

εισφορών για καταβολή 1.306.215,73 €, κατόπιν προσδιορισμού του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 927.831,07 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4987/2022 ποσού 463.915,54 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 1.391.746,61 €, κατόπιν προσδιορισμού του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ δεν αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο ποσού 586,37 € και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 279.646,47 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α ν. 4987/2022 ποσού 139.823,24 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 419.469,71 €, κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών της με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο, και μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. εισροών καθόσον η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία έπειτα από τρεις (3) έγγραφες προσκλήσεις.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 400.620,79 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α ν. 4987/2022 ποσού 200.310,40 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 600.931,19 €, κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών της με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο, και μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. εισροών.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 519.558,30 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α ν. 4987/2022 ποσού 259.779,15 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 779.337,45 €, κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών της με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο, και μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. εισροών.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων ελέγχου Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ., φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, σε εκτέλεση των υπ' αριθ. και εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Απώλεια του φορολογικού – λογιστικού του αρχείου λόγω ανωτέρας βίας. Τα λογιστικά αρχεία και βιβλία της ατομικής της επιχείρησης (που διέκοψε τις εργασίες της στις) τα οποία της ζητήθηκαν για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου, καταστράφηκαν και απωλέσθησαν

ολοσχερώς κατά τη χρονική περίοδο από 4 έως 11 Σεπτεμβρίου 2023 λόγω των καταστροφικών πλημμυρών που έπληξαν την περιοχή και δη το Νομό Τρικάλων, όπου έδρευε η επιχείρηση.

2) Μη τήρηση της νόμιμης διαδικασίας κατά τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου. Παραβίαση των χρονικών ορίων του ελέγχου και του άρθρου 25 παρ. 4 του ν. 4174/2013 (δυνάμει της υπ' αριθ. εντολής μερικού ελέγχου η διάρκεια ελέγχου ήταν έως την). Μετατροπή του ελέγχου από επιτόπιο σε έλεγχο από τα γραφεία της φορολογικής διοίκησης. Με τις υπ' αριθ. πρωτ., και προσκλήσεις της φορολογικής αρχής ζητούνταν να προσκομίσει στα γραφεία της φορολογικής διοίκησης, το σύνολο των λογιστικών της αρχείων, ενώ το άρθρο 14 του ν. 4174/2013 αναφέρεται μόνο σε μέρος των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων με τη μορφή αντιγράφων και σε καμία περίπτωση το σύνολο των πρωτότυπων.

3) Παράβαση των αρχών της αναλογικότητας και της χρηστής διοίκησης, καθόσον οι επιβαλλόμενοι φόροι και πρόστιμα ήταν αποτέλεσμα της μη δυνατότητάς της από λόγους ανωτέρας βίας να προσκομίσει τα απαραίτητα λογιστικά αρχεία.

Επειδή, με το άρθρο 23 του ν. 4987/2022 που κωδικοποίησε τον ν. 4174/2013 και ίσχυε έως 18.04.2024, οριζόταν ότι: «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. ...».

Επειδή, στο άρθρο 36 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «... 6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου).».

Επειδή, με το άρθρο 33 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «... 2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική

πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο. ...»

Επειδή, το άρθρο 76 του ν. 5104/2024 ορίζει 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με το άρθρο 77 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, με το άρθρο 14 του ν.4987/2022, οριζόταν ότι: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων. ...»

Επειδή, με το άρθρο 25 του ν.4987/2022, οριζόταν ότι: «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 έχει εκδοθεί από τον Διοικητή ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και 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) τον χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση. Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται. ... 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) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις. ...».

Επειδή, με το άρθρο 10 παρ. 5 του ν.2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές».

Επειδή, σύμφωνα με την θεωρία [βλ. Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Διαδικασία παραγωγής της διοικητικής πράξης (Γενικό Διοικητικό Δίκαιο – Διάγραμμα 07-04-2014), κεφάλαιο IV «Προθεσμίες προς ενέργεια»] αλλά και τη νομολογία (ΣτΕ 652/2012, 1932/2013), οι προθεσμίες προς ενέργεια (άρθρο 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός εάν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Δεν αποκλείεται, πάντως, ο χαρακτηρισμός αυτός (ως αποκλειστική προθεσμία) να έχει την έννοια της έντονης υπόδειξης προς τη Διοίκηση να περατώσει τη διαδικασία και μάλιστα εντός ευλόγου χρόνου.

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Γι' αυτό το λόγο, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣτΕ 3762/2009, 4876/2012).

Επειδή, η προβλεπόμενη από το άρθρο 25 παρ. 4 του ν.4174/2013 προθεσμία και διάρκεια του φορολογικού ελέγχου δεν είναι αποκλειστική, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή της καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων, αλλά ενδεικτική, αποσκοπούσα στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 και 6 του ν.2690/1999 και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης της εν λόγω προθεσμίας.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στις από εκθέσεις ελέγχου Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ., φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ προκύπτει ότι η εν λόγω Δ.Ο.Υ. κοινοποίησε νόμιμα στην προσφεύγουσα:

α) την με αριθ. πρωτ. 1^η πρόσκληση προσκόμισης λογιστικών αρχείων (σύμφωνα με το άρθρο 14 του Ν. 4174/2013) με την οποία ζητήθηκε να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών το σύνολο των λογιστικών αρχείων, των φορολογικών στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών καθώς και οι υποβληθείσες δηλώσεις των φορολογικών ετών 2016 έως και 2020, με σκοπό τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου. Η πρόσκληση αναρτήθηκε στις στον λογαριασμό της προσφεύγουσας, στο πληροφοριακό σύστημα της φορολογικής διοίκησης (προσωπική θυρίδα στο taxisnet) και την ίδια ημέρα εστάλη ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου της σύμφωνα με το άρθρο 5 του Ν. 4174/2013. Αναγνώστηκε δε στις από την προσφεύγουσα, η οποία ωστόσο δεν ανταποκρίθηκε και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα,

β) την με αριθ. πρωτ. 2^η πρόσκληση προσκόμισης λογιστικών αρχείων, με την οποία ζητήθηκε πάλι να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών το σύνολο των λογιστικών αρχείων, των φορολογικών στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών καθώς και οι

υποβληθείσες δηλώσεις των φορολογικών ετών 2016 έως και 2020, με σκοπό τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου. Η πρόσκληση αναρτήθηκε στις στον λογαριασμό της προσφεύγουσας στο πληροφοριακό σύστημα της Α.Α.Δ.Ε. και την ίδια ημέρα εστάλη ηλεκτρονική ειδοποίηση στην δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου της. Η προσφεύγουσα ανέγνωσε την ανωτέρω πρόσκληση αυθημερόν στις (πριν δηλαδή την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτηση), οπότε συντελέστηκε και η κοινοποίησή της σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 6 του Ν. 4174/2013 και την Πολ. 1125/2014, χωρίς ωστόσο και πάλι να ανταποκριθεί,

γ) την με αριθ. πρωτ. 3^η πρόσκληση προσκόμισης λογιστικών αρχείων με την οποία ζητήθηκε εκ νέου να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών το σύνολο των λογιστικών αρχείων, των φορολογικών στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών καθώς και οι υποβληθείσες δηλώσεις των φορολογικών ετών 2016 έως και 2020, με σκοπό τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου. Η πρόσκληση αναρτήθηκε στις στον λογαριασμό της προσφεύγουσας στο πληροφοριακό σύστημα της Α.Α.Δ.Ε. και την ίδια ημέρα εστάλη ηλεκτρονική ειδοποίηση στην δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου της. Η προσφεύγουσα ανέγνωσε την ανωτέρω πρόσκληση στις (μετά δηλαδή την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτηση), οπότε η κοινοποίηση της πρόσκλησης θεωρείται ότι συντελέστηκε δέκα (10) ημέρες μετά από την ανάρτηση, ήτοι στις σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 6 του Ν. 4987/2022 και την Πολ. 1125/2014. Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε ούτε σε αυτήν την πρόσκληση.

Κατόπιν τούτου η φορολογική αρχή προέβη στον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και των φορολογητέων εκροών με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο (ήτοι τις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α. και εισοδήματος, τις υποβληθείσες καταστάσεις φορολογικών στοιχείων (ΜΥΦ) του ιδίου καθώς και τρίτων αντισυμβαλλομένων), ενώ δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τον φόρο εκροών τον Φ.Π.Α. αγορών και δαπανών, των οποίων τα οικεία παραστατικά δεν προσκομίστηκαν, συμφώνως προς το άρθρο 32 του ν. 2859/2000.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τα λογιστικά αρχεία και βιβλία της διακοπείσας στις ατομικής της επιχείρησης τα οποία της ζητήθηκαν για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου, καταστράφηκαν και απωλέσθησαν ολοσχερώς κατά τη χρονική περίοδο από 4 έως 11 Σεπτεμβρίου 2023 λόγω των καταστροφικών πλημμυρών που έπληξαν την περιοχή και δη το Νομό Τρικάλων, όπου έδρευε η επιχείρηση προβάλλεται παρελκυστικά καθόσον και οι τρεις (3) προσκλήσεις προσκόμισης των λογιστικών της αρχείων εστάλησαν από την φορολογική αρχή πριν τον Σεπτέμβριο του 2023 και η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε.

Περαιτέρω, βάσει της υπ' αριθ. χειρόγραφης εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου, πραγματοποιήθηκε αυτοψία από υπαλλήλους της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, στο οικόπεδο που η προσφεύγουσα δήλωνε ως έδρα της στο Η προσφεύγουσα και ο σύζυγός της, παρόντες κατά την ως άνω αυτοψία γνωστοποίησαν στους υπαλλήλους της φορολογικής αρχής ότι στο εν λόγω μισθωμένο οικόπεδο λειτουργούσαν τρεις (3) επιχειρήσεις:

α) Η εταιρεία «.....», Α.Φ.Μ., με έναρξη εργασιών στις και αντικείμενο το χονδρικό εμπόριο αυτοκινήτων που λειτουργούσε και κατάστημα εμπορίας ανταλλακτικών

αυτοκινήτων σε λυόμενο κτίσμα ιδιοκτησίας του συζύγου της προσφεύγουσας Η προσφεύγουσα γνωστοποίησε ότι κατά τα έτη 2018 - 2020 η επιχείρησή της στεγάζονταν σε αυτό το λυόμενο κτίσμα.

β) Η ατομική επιχείρηση (μηχανουργείο) του, Α.Φ.Μ., συζύγου της προσφεύγουσας, ο οποίος προέβη σε έναρξη εργασιών στις

γ) Η ατομική επιχείρηση του, Α.Φ.Μ., ο οποίος προέβη σε έναρξη στις με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες πλυσίματος οχημάτων.

Επειδή, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ εξέδωσε αρχικά την υπ' αριθ. εντολή μερικού ελέγχου όλων των φορολογικών αντικειμένων για τα έτη 2016 – 2020, με διάρκεια ελέγχου έως, η οποία τροποποιήθηκε ως προς τη διάρκεια ελέγχου με την υπ' αριθ. εντολή και ως προς τον ελεγκτή με την υπ' αριθ. εντολή. Η διάρκεια του εν λόγω ελέγχου παρατάθηκε έως 31.12.2024. Πριν δε την εκπνοή της παράτασης και συγκεκριμένα στις η ελεγκτική αρχή εξέδωσε και κοινοποίησε νομότυπα στην προσφεύγουσα τις προσβαλλόμενες πράξεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α..

Επειδή, οι προσβαλλόμενες διοικητικές πράξεις είναι καθόλα νόμιμες, αφενός διότι στηρίζονται σε έγκυρη εντολή ελέγχου και αφετέρου διότι εκδόθηκαν εντός ευλόγου χρόνου ήτοι στις

Επειδή, με την παρ. 5 του άρθρου 79 του Ν 2717/1999 (Κ.Δ.Δ.) ορίζεται ότι: «5. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής:... β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη Διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης».

Επειδή, εν προκειμένω τέτοια περίπτωση δεν συντρέχει, καθώς η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν επικαλείται συγκεκριμένη βλάβη λόγω εκπνοής του αρχικά οριζόμενου χρόνου ισχύος της οικείας εντολής ελέγχου, η οποία δεν μπορεί να διορθωθεί, παρά μόνο κατόπιν ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, στο άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζεται ότι: «1. 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, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση

διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη διενέργειας επιτόπιου ελέγχου και υπέρβασης της διάρκειας του φορολογικού ελέγχου, απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι. Περαιτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας και των αρχών της χρηστής διοίκησης απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ

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

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

Διαφορά φόρου	535.352,98€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4987/2022	267.676,49€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	117.003,73€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	920.033,20€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019

Διαφορά φόρου	760.323,45€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4987/2022	380.161,73€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	165.730,55€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	1.306.215,73€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020

Διαφορά φόρου	927.831,07€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4987/2022	463.915,54€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	1.391.746,61€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018

Διαφορά φόρου	279.646,47€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α ν. 4987/2022	139.823,24€
Σύνολο φόρου για καταβολή	419.469,71€
Μη αναγνώριση υπόλοιπου φόρου για έκπτωση	586,37€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019

Διαφορά φόρου	400.620,79€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α ν. 4987/2022	200.310,40€
Σύνολο φόρου για καταβολή	600.931,19€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2020

Διαφορά φόρου	519.558,30€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α ν. 4987/2022	259.779,15€
Σύνολο φόρου για καταβολή	779.337,45€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν. 5104/2024.

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.