



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 01/04/2025

Αριθμός απόφασης:513

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313332246

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 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), 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.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της 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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την από **02/12/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της **Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας με την επωνυμία «.....»**, με **ΑΦΜ**, που εδρεύει στη Θεσσαλονίκη επί της οδού, Τ.Κ., νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά της υπ' αρ./30-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022, της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛΚΕ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις έγγραφες απόψεις της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛΚΕ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **02/12/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς της της **Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας με την επωνυμία «.....»** με **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./30-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022, της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛΚΕ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους **67.556,51 €**, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ν. 4987/2022, ύψους 33.778,26€, ήτοι, συνολικό ποσό 101.334,77€.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε από το 2^ο ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης στα πλαίσια μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος, δυνάμει της με αριθ./...../20-06-2024 σχετικής εντολής. Ειδικότερα, πρόκειται για νομικό πρόσωπο που λειτουργεί υπό τη μορφή της μονοπρόσωπης ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με κύρια δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο επιβατηγών μηχανοκίνητων οχημάτων και δευτερεύουσα το λιανικό εμπόριο αυτοκινήτων και ελαφρών μηχανοκίνητων οχημάτων σε εξειδικευμένα καταστήματα. Στις 26-06-2024 κοινοποιήθηκε (μέσω της εφαρμογής της Υπηρεσίας μας e-κοινοποίηση), τόσο στο νομικό πρόσωπο όσο και στην νόμιμο εκπρόσωπό της και διαχειρίστρια, με ΑΦΜ, το με αριθμό πρωτ: ΕΞ 2024 ΕΜΠ/26-06-2024 «Έγγραφο αίτημα χορήγησης αντιγράφων μέρους των βιβλίων και στοιχείων» (του άρθρου 14 παρ. 2 ν. 5104/2024), περί διάθεσης εντός δέκα (10) ημερών, στον έλεγχο, των φορολογικών βιβλίων και στοιχείων, στο οποίο ωστόσο δεν ανταποκρίθηκε. Επειδή, δεν ήταν εφικτό να πραγματοποιηθούν ελεγκτικές επαληθεύσεις και να εφαρμοστεί το πρόγραμμα ελέγχου του παραρτήματος ΙΙΙ της ΠΟΛ. 1124/16-06-2015,, η φορολογική αρχή, προσδιόρισε για το φορολογικό έτος 2022, τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης με τη χρήση

κάθε διαθέσιμου στοιχείου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 1 του ν. 4172/2013 και 27 του ν. 5104/2024 και συγκεκριμένα με βάση τα δεδομένα της εφαρμογής Mydata, ήτοι, στο ύψος των δηλωθέντων 548.551,89€. Περαιτέρω, κατά το πόρισμα της φορολογικής αρχής, και δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκαν τα λογιστικά αρχεία, τα καθαρά αποτελέσματα προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 21 έως 28 του ν. 4172/2013, χωρίς την έκπτωση επιχειρηματικών αγορών/δαπανών, ήτοι, στο ύψος των 548.551,89€ και τα φορολογητέα κέρδη μετά τη φορολογική τους αναμόρφωση με τις ζημίες των παρελθουσών χρήσεων(-241.476,85€) στο ύψος των 307.075,04€.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας καταρχάς ότι ουδέποτε έλαβε γνώση της ως άνω με αρ. ΕΞ 2024 ΕΜΠ/26-6-2024 πρόσκλησης τον 2ου ΕΛΚΕ ΘΕΣ/ΚΗΣ, διότι η πρόσκληση αυτή επιδόθηκε πιθανόν με θυροκόλληση στη διεύθυνση όπου είχε την έδρα της η εταιρεία μέχρι τέλους του έτους 2022, έκτοτε δε, ήταν σε αδράνεια και διέκοψε τη λειτουργία της στην παραπάνω διεύθυνση. Επίσης επικαλείται ότι η παραδοχή του ελέγχου ότι όλα τα ακαθάριστα έσοδα ήταν και καθαρά κέρδη της εταιρείας, είναι απαράδεκτη, διότι δεν ήταν δυνατό η επιχείρηση να έχει έσοδα το έτος 2022, χωρίς κανένα έξοδο λειτουργίας και εκμετάλλευσης.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς:

Επειδή, το πρώτο σκέλος του ισχυρισμού ήτοι, το θέμα της μη ανταπόκρισης της προσφεύγουσας σε αίτημα της φορολογικής αρχής για προσκόμιση των λογιστικών της αρχείων κρίθηκε από την Υπηρεσία μας, με την έκδοση της αριθμ./01-04-2025 απορριπτικής απόφασης, επί της αριθ./02-12-2024 ενδικοφανούς προσφυγής.

Ως προς το δεύτερο σκέλος, ήτοι, του εσφαλμένου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022, αναφέρουμε τα εξής :

Επειδή, το άρθρο 27 του ν. 5104/2024, ορίζει 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, περαιτέρω, **το άρθρο 21 του ν. 4172/2013**, ορίζει ότι : «1.Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισης της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους...»

Επειδή, ακολούθως, **το άρθρο 22 του ν. 4172/2013**, ορίζει ότι : «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων «του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε.» οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.
- 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, **το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013**, ορίζει 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 (Κ.Φ.Δ., ν. 4987/2022, Α' 206) ιδίως στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) ..., ή, β) ..., ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.»

Επειδή, κατ' εξουσιοδότηση του ανωτέρω άρθρου 28 του ν. 4172/2013, εκδόθηκε Ε. 2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων 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 φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και 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 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και 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 ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. 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.

.....

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, 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 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.

.....

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). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων.....

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

A. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

B. 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 την παρ. 2 του άρθρου 33 του Ν. 5104/2024 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), ορίζεται ότι : «.....Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, με το άρθρο 76 του Ν.5104/2024 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.», ενώ με το άρθρο 77 του ίδιου ως άνω κώδικα «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, περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων

δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεως του (ΣΤΕ 1542/2016).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από την από 30/10/2024 έκθεση ελέγχου εισοδήματος, η προσφεύγουσα, αν και της ζητήθηκε σχετικά (με το με αριθμό πρωτ: ΕΞ 2024 ΕΜΠ/26-06-2024 έγγραφο αίτημα χορήγησης αντιγράφων μέρους των βιβλίων και στοιχείων), δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα λογιστικά της αρχεία που όφειλε να τηρεί, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα με βάση τη μέθοδο του κάθε διαθέσιμου στοιχείου και συγκεκριμένα με βάση τα δεδομένα της εφαρμογής Mydata, ήτοι, στο ύψος των 548.551,89€. Επιπλέον στην ανωτέρω έκθεση αναφέρεται ότι, δε δύναται να ελεγχθούν αν τα παραστατικά αγορών – δαπανών αφορούν πραγματικές συναλλαγές, αν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της ελεγχόμενης οντότητας, αν καταχωρήθηκαν στα βιβλία της και αν κάθε είδους δαπάνη αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500,00) ευρώ, η τμηματική ή ολική εξόφλησή τους έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και ως εκ τούτου δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της καμία δαπάνη.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή της προβάλλει ότι η παραδοχή του ελέγχου ότι όλα τα ακαθάριστα έσοδα ήταν και καθαρά κέρδη της εταιρείας, είναι απαράδεκτη, διότι δεν ήταν δυνατό η επιχείρηση να έχει έσοδα το έτος 2022, χωρίς κανένα έξοδο λειτουργίας και εκμετάλλευσης.

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 884/2016 Απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας «*Η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων*

διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος – Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 Σ.), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' Σ.), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' Σ.) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση».

Επειδή βάσει των ανωτέρω, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχάς με την απόδειξη της τέλεσης της φοροδιαφυγής. Ο κανόνας αυτός δεν μεταβάλλεται ούτε με την εφαρμογή των έμμεσων μεθόδων ελέγχου, η οποία δεν συνεπάγεται μεταστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά απλώς την δυνατότητα της φορολογικής αρχής για έμμεση απόδειξη.

Επειδή κατά τα διαλαμβανόμενα της από 30/10/2024 έκθεσης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, δεν ήταν εφικτό να διενεργηθεί οποιαδήποτε ελεγκτική επαλήθευση σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1036/2017 και να εφαρμοστεί το πρόγραμμα ελέγχου του παραρτήματος III της ΠΟΛ. 1124/2015, λόγω μη προσκόμισης των λογιστικών αρχείων της προσφεύγουσας, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου και συγκεκριμένα με βάση τα δεδομένα της εφαρμογής Mydata, ήτοι, στο ύψος των 548.551,89€.

Επειδή κατ'εφαρμογή της Ε. 2015/2020, με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου, μπορούν να αντληθούν στοιχεία από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο, τα οποία δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες. Στα διαθέσιμα στοιχεία για τον προσδιορισμό του εισοδήματος συμπεριλαμβάνονται ενδεικτικά στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η φορολογική αρχή για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης, τέτοια δε στοιχεία μπορούν να είναι μεταξύ άλλων, οι αγορές, το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, 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, το απασχολούμενο προσωπικό, 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, ακόμη και τα στοιχεία και

πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του υπό κρίση φορολογικού έτους, ο έλεγχος, ελλείπει λογιστικών αρχείων και συνακόλουθης αδυναμίας διενέργειας λογιστικού προσδιορισμού ως προς τα ακαθάριστα έσοδα έλαβε υπόψη του κάθε διαθέσιμο στοιχείο και συγκεκριμένα τα δεδομένα της εφαρμογής Mydata, τα οποία συμπίπτουν με τα δηλωθέντα έσοδα ύψους 548.551,89€.

Επειδή, η φορολογική αρχή και ενώ λειτούργησε, εντός του προβλεπόμενου στο άρθρο 28 του ΚΦΕ, έμμεσου τρόπου προσδιορισμού του εισοδήματος, εφάρμοσε τη μέθοδο του κάθε διαθέσιμου στοιχείου μονομερώς, ήτοι, μόνο για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, χωρίς να προβεί σε καμία ελεγκτική ενέργεια και χωρίς να λάβει υπόψη της καμία δαπάνη. Ειδικότερα, ο έλεγχος δεν άντλησε στοιχεία από τρίτες πηγές (αντισυμβαλλομένους, δημόσιες υπηρεσίες, τρίτες επιχειρήσεις) και δεν έλαβε υπόψη του, τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης, τις αγορές και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση ή το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρήσεις, και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως τυχόν αγορές, δαπάνες ενοικίων, δαπάνες μισθοδοσίας, έξοδα ηλεκτρικής ενέργειας και τηλεφωνίας, διότι δεν είναι δυνατό υπό το καθεστώς της κοινής πείρας και λογικής η επιχείρηση να πραγματοποιεί έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, χωρίς να έχει πραγματοποιήσει καμία απολύτως δαπάνη.

Επειδή, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τις δαπάνες της προσφεύγουσας με το αιτιολογικό ότι δε δύναται να ελεγχθούν αν τα παραστατικά αγορών – δαπανών αφορούν πραγματικές συναλλαγές, αν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της ελεγχόμενης οντότητας, αν καταχωρήθηκαν στα βιβλία της και αν κάθε είδους δαπάνη αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500,00) ευρώ, η τμηματική ή ολική εξόφλησή τους έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, κατ'εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013, ωστόσο, η ως άνω αιτιολογία κρίνεται ως εσφαλμένη, διότι στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος έγινε με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου και όχι με τον έλεγχο των γενικών διατάξεων.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω και σε συνδυασμό με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής και των θεμελιωδών αρχών του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' Σ.) και της αναλογικότητας και στο βαθμό που δεν διερευνήθηκαν δαπάνες συναρτώμενες με τα προσδιορισθέντα από τον έλεγχο ακαθάριστα έσοδα, με συνέπεια να εγείρονται αμφιβολίες ως προς τον ορθό τρόπο

προσδιορισμού του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο και κατ'επέκταση της αιτιολογίας που θεμελιώνει την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας βασίμως προβάλλεται και η προσβαλλόμενη πράξη φόρου εισοδήματος, είναι τυπικά πλημμελής και πρέπει να ακυρωθεί.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 72 του νέου Κ Φ Δ, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από **02-12-2024** και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της **Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας με την επωνυμία «.....»**, με **ΑΦΜ** και την **ακύρωση** της με αριθμ...../30-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022, **για λόγους τυπικής πλημμέλειας**, καλείται δε η Προϊσταμένη του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης να ενεργήσει σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

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
α.α.
ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.