



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 06/02/2023

Αριθμός απόφασης: 358

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**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 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

**2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.**

**3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.**

**4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 14/10/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ΕΙ 2022 ΠΔ ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΜΟΝ/ΠΗ ΙΚΕ», ΑΦΜ ....., με έδρα το ..... ΑΤΤΙΚΗΣ, οδός ....., κατά: α) της με αριθμ. .... /14-09-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αθηνών, φορολογικού έτους 2020, και β) της με αριθμ. .... /14-09-2022 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αθηνών, φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.**

**5. Τις απόψεις του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αθηνών.**

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

Επί της από 14/10/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ΕΙ 2022 ΠΔ ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΜΟΝ/ΠΗ ΙΚΕ», ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με τη με αριθμ. ..../14-09-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αθηνών, φορολογικού έτους 2020, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 26.262,33 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 13.131,17 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **39.393,50 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4987/2022.

β) Με τη με αριθμ. ..../14-09-2022 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αθηνών, φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **500,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις της περ. δ' της παρ. 1 και της περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα εταιρεία κατά την ως άνω φορολογική περίοδο δεν ανταποκρίθηκε σε έγγραφο αίτημα της φορολογικής αρχής, ήτοι στη με αριθμ. πρωτ. ..../27-05-2022 πρόσκληση για προσκόμιση των τηρούμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) για τη φορολογική περίοδο 01/01/2020—31/12/2020, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5 παρ. 14 του ν 4308/2014 και 14 παρ. 2, 23 παρ. 1, 2 και 24 του ΚΦ.Δ.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των από 14/09/2022 εκθέσεων μερικού ελέγχου εισοδήματος και προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αθηνών, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθμ. ..../1/9872/25-08-2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του ως άνω ελεγκτικού κέντρου (η οποία τροποποίησε τη με αριθμ. ..../0/1130/30-09-2021 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας).

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Ευθεία παράβαση και εσφαλμένη ερμηνεία άρθρου 5 ν. 4174/2013, παράβαση του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, παράβαση των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 6 ν. 2690/1999 περί δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης και παράβαση της αρχής της νομιμότητας και της αρχής της χρηστής διοίκησης. Ουδέποτε δόθηκε στην εταιρεία πραγματικά η δυνατότητα να ανταποκριθεί στο αίτημα του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προσκομίζοντας όλα τα σχετικά αιτηθέντα έγγραφα, διότι ουδέποτε της κοινοποιήθηκαν οι συστημένες επιστολές του.

2. Στο άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ. ορίζονται οι μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Πλην όμως, η ελέγκτρια του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προφανώς για λόγους επίσπευσης και απλοποίησης της διαδικασίας, κατά παράβαση των ανωτέρω διατάξεων, δεν χρησιμοποίησε καμία από τις ως άνω αναφερόμενες τεχνικές φορολογικού ελέγχου που ορίζει η νομοθεσία κατά τη σύνταξη της υπ' αριθμ.

πρωτ. ..../2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, δεδομένου ότι δέχθηκε αφενός μεν όλα τα έσοδα, όπως είχαν δηλωθεί στη Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος 2020 της εταιρείας, αφετέρου όμως δεν αναγνώρισε κανένα από τα δηλωθέντα έξοδα αυτής, με αποτέλεσμα να προκύψει εντελώς αυθαίρετα το ποσό των 99.939,50 ευρώ ως φορολογητέα καθαρά κέρδη, ποσό που δεν ανταποκρίνεται επ' ουδενί λόγω στα πραγματικά αποτελέσματα της εταιρείας, όπως προκύπτει από τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Ως αποτέλεσμα, προσδιορίστηκε αυθαίρετα και καταχρηστικά το μεγαλύτερο δυνατό ποσό φόρου που θα μπορούσε να προκύψει, το οποίο είναι σε κάθε περίπτωση εσφαλμένο.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της η προσφεύγουσα εταιρεία προσκομίζει:

- 1) Γενικό Ισοζύγιο μηνών 1-12/2020,
- 2) αντίγραφο του ΤΠΥ με αριθμό ..../10-3-2020,
- 3) Αντίγραφα τιμολογίων εξόδων έτους 2020.

**Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ.:**

**«Άρθρο 14 Πληροφορίες από τον φορολογούμενο**

.....

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών 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 στα άρθρα 397 και 398 του ν. 4512/2018 ορίζονται τα εξής:**

**«Άρθρο 397 Τροποποιήσεις των άρθρων 18 και 19 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας**

1. Η παρ. 1 του άρθρου 18 του Ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«1.α. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.

β. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

γ. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.

δ. Εάν η εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή,

επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου των άρθρων 58 παρ. 2, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 1, κατά περίπτωση. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.

...

2. Η παρ. 3 του άρθρου 19 του Ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

β. Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.

γ. Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου του άρθρου 58 παρ. 1, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 2, κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση, και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη....

#### **Άρθρο 398 Τροποποιήσεις του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας**

1. Μετά το πρώτο εδάφιο της παρ. 18 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με το άρθρο 49 παρ. 4 του Ν. 4509/2017 (Α' 201), προστίθενται εδάφια ως εξής:

«Για δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου επιβάλλονται, αντί των ανωτέρω κυρώσεων, οι κυρώσεις της παραγράφου 17 του παρόντος, κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή. Εφόσον πρόκειται για τροποποιητικές δηλώσεις, για τον υπολογισμό του ποσού του προστίμου της παραγράφου 17 του παρόντος άρθρου, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δηλώσεων σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο με επιφύλαξη.

Εξαιρουμένων των δηλώσεων παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, το επιβληθέν κατά το προηγούμενο εδάφιο πρόστιμο ή ο πρόσθετος φόρος περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος. Φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που προσδιορίζονται κατά τις διατάξεις των δύο τελευταίων εδαφίων δεν διαγράφονται, συμψηφίζονται ή επιστρέφονται.»

2. Μετά την παρ. 49 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, η οποία προστέθηκε με το άρθρο 98 του Ν.

4446/2016 (Α 240), προστίθεται παράγραφος 50 ως εξής:

«50. Φορολογούμενος σε βάρος του οποίου:

α) έχει εκδοθεί και δεν έχει κοινοποιηθεί μέχρι την έναρξη ισχύος της παρούσας παραγράφου οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ή β) θα εκδοθεί οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κατόπιν προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού που έχει κοινοποιηθεί μέχρι την έναρξη ισχύος της παρούσας παραγράφου, δύναται να αποδεχτεί την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού, με ανέκκλητη και ανεπιφύλακτη δήλωσή του, η οποία υποβάλλεται εντός της προθεσμίας για άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής, στον προϊστάμενο της υπηρεσίας που εξέδωσε την πράξη προσδιορισμού του φόρου. Εφόσον ο φορολογούμενος εξοφλήσει την προκύπτουσα οφειλή εντός της προθεσμίας της παραγράφου 3 του άρθρου 41, τα επιβληθέντα πρόστιμα, βάσει των άρθρων 58, 58Α παρ. 2 και 59 ή της παραγράφου 17 του παρόντος ή οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997 (Α 179), κατά περίπτωση, μειώνονται στο εξήντα τοις εκατό (60%) αυτών.

Τα ανωτέρω εφαρμόζονται και για εκκρεμείς υποθέσεις κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας παραγράφου, εφαρμοζόμενης αναλόγως της παρ. 3 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύναται να καθορίζονται ζητήματα προθεσμιών, καταβολής, αρμοδιοτήτων και κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου.»

Επειδή, εν συνεχεία και κατ' εξουσιοδότηση των ανωτέρω διατάξεων, εκδόθηκε η με ΠΟΛ.1073/2018 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα "Παροχή οδηγιών για την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν. 4512/2018 (Α' 5) αναφορικά με την τροποποίηση των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας- Κ.Φ.Δ., Α' 170).» στην οποία αναφέρονται τα εξής:

«Με την παρούσα παρέχονται οδηγίες για την άμεση και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν. 4512/2018 ως προς την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου.

Α. Γενικά

1. Αναφορικά με την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της εντολής φορολογικού ελέγχου προς τον σκοπό εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 18 , 19 και 72 παρ. 18 του Ν.4174/2013 , όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν.4512/2018, διευκρινίζεται ότι η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ. , πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Διευκρινίζεται ότι κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. δύναται να

διενεργηθεί και στο κατάστημα της υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ. ή Ελεγκτικό Κέντρο) που την εξέδωσε, με τη συναίνεση του προσώπου προς το οποίο αυτή γίνεται (σχετ. άρθρο 47 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ.). Με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. γνωστοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με το υπόδειγμα, που επισυνάπτεται στην παρούσα, η δυνατότητα για υποβολή εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού καθώς και ο προβλεπόμενος περιορισμός των σχετικών προστίμων σε περίπτωση άμεσης εξόφλησης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις. Για την εφαρμογή των ανωτέρω λαμβάνονται υπόψη και τα ακόλουθα:

α. Εξαιρετικά στις περιπτώσεις πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου για τις οποίες έχει εφαρμογή το τρίτο εδάφιο της παρ. 2β του άρθρου 23 του Κ.Φ.Δ. , αναφορικά με την διενέργεια του ελέγχου χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο από τον υπάλληλο ή τους υπαλλήλους που φέρουν την παραπάνω εντολή κατά την είσοδό τους στις εγκαταστάσεις του φορολογουμένου (σχετ. το άρθρο 25 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ.).

β. ... γ. Στις περιπτώσεις φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. η εντολή φορολογικού ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο πριν από την έναρξη των ελεγκτικών ενεργειών (π.χ. πριν την αποστολή αιτημάτων του άρθρου 15 του Ν.4174/2013 ή πριν την διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της η φορολογική διοίκηση) και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Ο προϊστάμενος της Ελεγκτικής Υπηρεσίας δύναται να αφίσταται της προθεσμίας του προηγούμενου εδαφίου σε εξαιρετικές περιπτώσεις με ειδικά αιτιολογημένη απόφασή του.

2. ...

3. Οι προβλεπόμενες κυρώσεις για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις, οι οποίες υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, επιβάλλονται όταν οι υποβαλλόμενες δηλώσεις αφορούν τη φορολογία και τη φορολογική περίοδο που περιλαμβάνεται στην εντολή ελέγχου.

4. Με τις εντολές διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου διαπίστωσης της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε φορολογουμένους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διακινούν αγαθά (προληπτικός έλεγχος), που διενεργούν οι Δ.Ο.Υ. ή οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε, δεν θίγεται το δικαίωμα του φορολογουμένου, εφόσον υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, να έχει τις συνέπειες που προβλέπονται για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μέχρι την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, υπό την προϋπόθεση ότι εν τω μεταξύ δεν κοινοποιήθηκε άλλη εντολή ελέγχου για τη συγκεκριμένη φορολογία και τη φορολογική περίοδο που αφορά η υποβαλλόμενη δήλωση.

5. Σε εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, για τους ελέγχους που διενεργούν οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., εφόσον αυτές αφορούν τα φορολογικά αντικείμενα και την φορολογική περίοδο που περιλαμβάνει η εντολή, εφαρμόζονται οι διατάξεις των

άρθρων 58, 58Α παρ. 2, 59 ή 72 παρ. 17 του Ν.4174/2013 ως προς την επιβολή των προστίμων ή του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997 , ως προς την επιβολή των πρόσθετων φόρων. Η δυνατότητα για υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης παρέχεται στον φορολογούμενο μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, που εκδίδεται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., στον οποίο διαβιβάζεται η πληροφοριακή έκθεση των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

6. Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου (έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού) ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση για φορολογητέα ύλη που δεν έχει περιληφθεί στην εκδοθείσα οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού με τις συνέπειες που προβλέπονται για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μέχρι την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, με την επιφύλαξη κοινοποίησης άλλης εντολής ελέγχου

7. Μέχρι τη μηχανογραφική υλοποίηση της διασύνδεσης των πληροφοριακών συστημάτων TAXIS - ELENXIS οι Ελεγκτικές Υπηρεσίες θα ενημερώνουν τις αρμόδιες για την υποβολή φορολογικών δηλώσεων Δ.Ο.Υ., αναφορικά με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, και οι τελευταίες θα τηρούν σχετικό ηλεκτρονικό αρχείο, ώστε να καθίσταται ευχερής η υλοποίηση των σχετικών διατάξεων. Εφιστάται η προσοχή στις αρμόδιες για την παραλαβή των φορολογικών δηλώσεων Δ.Ο.Υ. για την άμεση εκκαθάριση των δηλώσεων που υποβάλλονται ύστερα από την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου και την ενημέρωση της αρμόδιας Ελεγκτικής Υπηρεσίας, ώστε αυτές να συνεκτιμηθούν κατά τη διενέργεια του ελέγχου.

**Β. Κοινοποίηση εκκρεμών εντολών ελέγχου που έχουν ήδη εκδοθεί** Οι υφιστάμενες εκκρεμείς εντολές φορολογικού ελέγχου, εφόσον αυτές δεν έχουν κοινοποιηθεί ή δεν έχει κοινοποιηθεί η πρόσκληση του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. στο πλαίσιο των εντολών αυτών, κοινοποιούνται άμεσα και σε κάθε περίπτωση εντός δεκαπέντε (15) εργασίμων ημερών από την έκδοση της παρούσας, λαμβάνοντας υπόψη, κατά περίπτωση, τα παραπάνω.»

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, για σκοπούς άσκησης όλων των νομίμων δικαιωμάτων του φορολογούμενου, θεσπίστηκε η υποχρεωτική κοινοποίηση σε αυτόν της εντολής ελέγχου σε συνάρτηση με την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν.4174/2013 και για σκοπούς εφαρμογής τους, δεδομένου ότι πράγματι για σκοπούς εφαρμογής των διατάξεων αυτών, μετά την τροποποίησή τους με εκείνες του άρθρου 49 παρ. 4 ν. 4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 ν. 4512/2018, παρίσταται εύλογη η υποχρεωτική κοινοποίηση της εντολής ελέγχου και επί ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης, διαφορετικά δε θα μπορούσαν να λειτουργήσουν πλήρως οι νέες αυτές διατάξεις κι έτσι θα έμενε εν μέρει ανεκπλήρωτος ο σκοπός που ήθελε να πετύχει ο νομοθέτης με τη θέσπισή τους.

Επειδή από τις παραπάνω προαναφερθείσες διατάξεις και τις σχετικές οδηγίες της Φορολογικής Διοίκησης συνάγεται ότι σε κάθε περίπτωση ελέγχου προβλέπεται η κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, καθώς και της σχετικής γνωστοποίησης για οικειοθελή υποβολή δήλωσης εκπρόθεσμων δηλώσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ.

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ.:

**«Άρθρο 28 Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου**

**1. 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.**

**2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.**

.....»

**Επειδή, στην παρ. 5 του άρθρου 79 του ν. 2717/1999 (Κ.Δ.Δ.) ορίζεται:**

**«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, η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται ευθεία παράβαση και εσφαλμένη ερμηνεία άρθρου 5 ν. 4174/2013, παράβαση του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος και παράβαση των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 6 ν. 2690/1999 περί δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, καθώς ουδέποτε της δόθηκε πραγματικά η δυνατότητα να ανταποκριθεί στο αίτημα του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προσκομίζοντας όλα τα σχετικά αιτηθέντα έγγραφα, αφού ουδέποτε της κοινοποιήθηκαν οι συστημένες επιστολές του.**

**Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και αναφέρεται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, αλλά και στην έκθεση απόψεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την έναρξη του ελέγχου απεστάλη στην προσφεύγουσα εταιρεία η με αριθμό πρωτοκόλλου ...../27-5-2022 πρόσκληση με συστημένη επιστολή μέσω ΕΛ.ΤΑ. (.....GR), η οποία ταχυδρομήθηκε στην τελευταία δηλωθείσα επαγγελματική διεύθυνση της έδρας της. Ομοίως, με τον ίδιο τρόπο απεστάλη στην προσφεύγουσα εταιρεία και το με αριθμ. ..../24-6-2022 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου άρθρου 28 Κ.Φ.Δ., με συνημμένη σε αυτό τη με αριθμ. ..../4068789/24-6-2022 προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, με συστημένη επιστολή μέσω ΕΛ.ΤΑ. (.....GR). Και οι δύο παραπάνω συστημένες επιστολές επεστράφησαν από το ταχυδρομείο στη φορολογική αρχή με την ένδειξη «ΑΖΗΤΗΤΟ».**

**Συνεπώς, από τα πραγματικά δεδομένα, διαπιστώνεται ότι τόσο η σχετική πρόσκληση άρθρου 14 Κ.Φ.Δ., όσο και το σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου δεν κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία,**



η οποία δεν έλαβε γνώση, ώστε να λάβει γνώση της διενέργειας ελέγχου και να προσκομίσει τα ζητηθέντα, αλλά και να διατυπώσει τις απόψεις της και τις τυχόν αντιρρήσεις της σχετικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

**Επειδή** η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη που οφείλεται στη μη κοινοποίηση των ως άνω εγγράφων (της πρόσκλησης προσκόμισης στοιχείων και του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου), καθώς αποστερήθηκε του δικαιώματος της να αμυνθεί και να αντικρούσει επαρκώς την καταλογιζόμενη παραβίαση της φορολογικής νομοθεσίας

**Επειδή** εξάλλου σύμφωνα με το **άρθρο 28 του ν. 4172/2013:**

*«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** στην **Ε. 2015/2020 εγκύκλιο** αναφέρονται τα κάτωθι:

*«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 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.

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. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013 ), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013 ) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. 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 παρ. 1 και 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, από την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος δεν προκύπτει αναλυτικά με συγκεκριμένη, σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία ότι η φορολογική αρχή κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της προσφεύγουσας εταιρείας έλαβε υπόψη κάθε διαθέσιμο στοιχείο (όπως δηλώσεις ομοειδών επιχειρήσεων, 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. Ως εκ τούτου, από τα προσκομιζόμενα στοιχεία και πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης, προκύπτει ότι η φορολογική αρχή προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, χωρίς να αξιολογήσει τα πραγματικά γεγονότα και χωρίς να παράσχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που τη θεμελιώνουν.

**Επειδή**, βάσει των ανωτέρω, η προσβαλλόμενη πράξη φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 είναι νομικώς πλημμελής και ακυρωτέα, και λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας που προβλέπεται στο άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ., που συνίσταται στην παντελή αοριστία της έκθεσης ελέγχου.

**Επειδή**, κατόπιν όλων των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας είναι νόμω βάσιμος, γίνεται αποδεκτός και οι προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, κρίνονται τυπικά πλημμελείς και ακυρώνονται.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 και 2 περίπτωση γ' του Κ.Φ.Δ.:

«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 Κ.Φ.Δ., όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 5 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) 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.

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 14/10/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ΕΙ 2022 ΠΔ ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΜΟΝ/ΠΗ ΙΚΕ», ΑΦΜ ....., και την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων για λόγους τυπικής πλημμέλειας. Καλείται δε ο Προϊστάμενος της φορολογικής αρχής, όπως ενεργήσει σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης  
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της  
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης  
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.