



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604529

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα, 26/02/2021

Αριθμός Απόφασης: 725

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) 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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

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 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 29/10/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του λυθέντος νομικού προσώπου με την επωνυμία «.....», και διακριτικό τίτλο «.....» με ΑΦΜ, με έδρα επί της οδού και, Νομού, κατά των: α) υπ'

αριθμ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, β) υπ' αριθμ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, γ) υπ' αριθμ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, δ) υπ' αριθμ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2014, ε) υπ' αριθμ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2015, στ) υπ' αριθμ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016, ζ) υπ' αριθμ. πρωτ./20- ΠΕΠ/2020 (taxis) για το φορολογικό έτος 2014 πράξη επιβολή προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 Ν. 4337/2013, η) υπ' αριθμ. πρωτ./2020- ΠΕΠ/2020 (taxis) για το φορολογικό έτος 2015 πράξη επιβολή προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 Ν. 4337/2013, θ) υπ' αριθμ. πρωτ./20- ΠΕΠ/2020 (taxis) για το φορολογικό έτος 2015 πράξη επιβολή προστίμου του άρθρου 54 Ν. 4174/2013, ι) υπ' αριθμ. πρωτ./2020- ΠΕΠ/2020 για το φορολογικό έτος 2016 πράξη επιβολή προστίμου του άρθρου 58Α Ν. 4174/2013, ια) υπ' αριθμ./20 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016, ιβ) υπ' αριθμ./2016 (ΑΕΠ) Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Α' Πατρών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις: α) υπ' αριθμ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, β) υπ' αριθμ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, γ) υπ' αριθμ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, δ) υπ' αριθμ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2014, ε) υπ' αριθμ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2015, στ) υπ' αριθμ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016, ζ) υπ' αριθμ. πρωτ./20- ΠΕΠ/2020 (taxis) για το φορολογικό έτος 2014 πράξη επιβολή προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 Ν. 4337/2013, η) υπ' αριθμ. πρωτ./2020- ΠΕΠ/2020 (taxis) για το φορολογικό έτος 2015 πράξη επιβολή προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 Ν. 4337/2013, θ) υπ' αριθμ. πρωτ./20- ΠΕΠ/2020 (taxis) για το φορολογικό έτος 2015 πράξη επιβολή προστίμου του άρθρου 54 Ν. 4174/2013, ι) υπ' αριθμ. πρωτ./2020- ΠΕΠ/2020 για το φορολογικό έτος 2016 πράξη επιβολή προστίμου του άρθρου 58Α Ν.4174/2013, ια) υπ' αριθμ./20 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικού έτους

2016, ιβ) υπ' αριθμ./2016 (ΑΕΠ) Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Α' Πατρών, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης 16/09/2020 Εκθέσεις Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ και Προστίμου ν. 4337/2015 της ίδιας ως άνω Δ.Ο.Υ..

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29/10/2020 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του λυθέντος νομικού προσώπου με την επωνυμία «.....», και διακριτικό τίτλο «.....» με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εκπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 01/05/2014 - 31/12/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 12.850,24€, πλέον προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ύψους 3.855,07€, ήτοι συνολικό ποσό 16.705,31€.

β) Με την υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 01/01/2015 - 31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 31.056,61€, πλέον προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ύψους 15.528,31€, ήτοι συνολικό ποσό 46.584,92€.

γ) Με την υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 01/01/2016 - 31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 44.163,25€, πλέον προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ύψους 22.081,63€, ήτοι συνολικό ποσό 66.244,88€.

δ) Με την υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/05/2014 - 31/12/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 5.124,44€, πλέον προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ύψους 1.537,33€, ήτοι συνολικό

ποσό 6.661,77€.

ε) Με την υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 15.585,07€, πλέον προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ύψους 10.675,52€, ήτοι συνολικό ποσό 46.260,50€.

στ) Με την υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 45.838,03€, πλέον προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ύψους 22.919,02€, ήτοι συνολικό ποσό 68.757,05€.

ζ) Με την υπ' αριθ./2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015 [ΠΕΠ/2020 (taxis)], διαχειριστικής περιόδου 22/05/2014 - 31/12/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 24.910,55€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ. στ' του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει κατά την ελεγχόμενη περίοδο με το άρθρο 7 παρ. 3 στ' και παρ. 5 του ν. 4337/2015 και διευκρινίστηκε με την ΠΟΛ 1210/2013, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 8, 12 και 13 του ν. 4308/2014.

η) Με την υπ' αριθ./2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015 [ΠΕΠ/2020 (taxis)], διαχειριστικής περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 31.251,60€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ. στ' του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει κατά την ελεγχόμενη περίοδο με το άρθρο 7 παρ. 3 στ' και παρ. 5 του ν. 4337/2015 και διευκρινίστηκε με την ΠΟΛ 1210/2013, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 8, 12 και 13 του ν. 4308/2014.

θ) Με την υπ' αριθ./2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 [ΠΕΠ/2020 (taxis)], φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 750,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' και παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 12 και 13 του ν. 4308/2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του ν. 4174/2013.

ι) Με την υπ' αριθ./2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α ν. 4174/2013,

φορολογικού έτους 2016 (περιόδου από 17/10/2015 - 24/07/2016), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 1.397,95€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013 και του άρθρου 3α του ν. 4337/2015.

ια) Με την υπ' αριθ./2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2016 (περιόδου από 25/07/2016 έως 28/11/2016), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 13.025,40€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013 και του άρθρου 51 του ν. 4110/2016.

ιβ) Με την υπ' αριθ./2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 3,88€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 8, 12, 13 των ΕΛΠ και του άρθρου 13 παρ. 1 ΚΦΔ.

Ειδικότερα, δυνάμει της με αριθ./2019 εντολής του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Πατρών, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ και εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 για τα φορολογικά έτη 2014 (22/05/2014 - 31/12/2014), 2015 και 2016.

Η φορολογική αρχή, κατά τον έλεγχο της προσφεύγουσας επιχείρησης έλαβε υπόψη της την υπ' αριθ./2016 Απόφαση Επιβολής Προστίμου για το φορολογικό έτος 2016, η οποία υφίστατο στο αρχείο της υπηρεσίας και αφορούσε την επιβολή προστίμου για μη έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης. Επιπροσθέτως, λήφθηκε υπόψη η από 07/12/2015 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) της Ειδικής Γραμματείας ΣΔΟΕ Π.Δ. Δυτικής Ελλάδος, Πελοποννήσου & Νοτίων Ιονίων για μη έκδοση τριών (3) φορολογικών παραστατικών από φορολογικό μηχανισμό.

Σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα επί των με ημερομηνία θεώρησης 16/09/2020 οικείων εκθέσεων ελέγχου, μεταξύ των επαληθεύσεων που διενήργησε η φορολογική αρχή, αφορούσε την πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, γεγονός που σε θετική περίπτωση θα οδηγούσε στον προσδιορισμό του εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Εν προκειμένω, η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας υπόψη:

- τις διαπιστώσεις της από 07/12/2015 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της Ειδικής Γραμματείας ΣΔΟΕ ΠΔ Δυτ. Ελλάδος, Πελ/νήσου & Νοτίων Ιονίων για τη μη έκδοση τριών (3) φορολογικών παραστατικών από φορολογικό

μηχανισμό

- τις υφιστάμενες παραβάσεις που αφορούν στη μη έκδοση στοιχείων (ΑΕΠ/2016)
- τα αριθμητικά δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων, ήτοι αγορές, πωλήσεις και το χαμηλό μικτό κέρδος που εμφάνιζε η προσφεύγουσα επιχείρηση
- το γεγονός ότι η προσφεύγουσα εμφάνιζε αδικαιολόγητα χαμηλό ποσοστό μικτού κέρδους επί των ακαθαρίστων εσόδων της
- τις δαπάνες που αναγράφονταν στα βιβλία οι οποίες είναι δυσανάλογες με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα
- τις ζημίες που παρουσίαζε στις δηλώσεις εισοδήματος όλα τα φορολογικά ελεγχόμενα έτη
- τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ οι οποίες είναι όλες πιστωτικές σε όλα τα φορολογικά ελεγχόμενα έτη
- τις αγορές εμπορεύσιμων αγαθών οι οποίες επαναλαμβάνονταν κάθε εβδομάδα έως το πολύ δέκα ημέρες
- το γεγονός ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ. 1 του ν. 4172/2013

έκρινε ότι η προσφεύγουσα προέβη σε όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις σε απόκρυψη φορολογητέας ύλης, με αποτέλεσμα να προσδιορίσει το εισόδημα με έμμεσες τεχνικές μεθόδους ελέγχου του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 και της σχετικής Ε2016/31-01-2020 εγκυκλίου και βάσει ατών προσδιόρισε τα ακαθάριστα και καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας, τον αναλογούντα ΦΠΑ και τα πρόστιμα μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, με την έκδοση των προσβαλλόμενων με την παρούσα πράξεων.

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

1. Αναρμοδιότητα έκδοσης των καταλογιστικών πράξεων.
2. Παραβίαση της αρχής νομίμου αιτιολογίας των διοικητικών πράξεων τόσο όσον αφορά την ουσιαστική έρευνα κατόπιν ακροάσεως του φορολογουμένου όσο και επί των εκδοθεισών καταλογιστικών πράξεων και των συγκοινοποιούμενων εγγράφων αυτών.
3. Παραβίαση της τυπικής και ουσιαστικής νομιμότητας εκδόσεως των καταλογιστικών πράξεων όσον αφορά το κύρος των βιβλίων και τον τρόπο προσδιορισμού της πραγματικής φορολογητέας ύλης.
4. Παραβίαση της διαδικασίας ελέγχου και ακροάσεως ως ουσιαστών τύπων εκδόσεως καταλογιστικής πράξης προστίμου για το έτος 2014.

5. Παραβίαση της αρχής αυτοτέλειας των χρήσεων κατά τον καταλογισμό των πράξεων προστίμων.
6. Παραβίαση της αρχής νομιμότητας ως προς την επιμέτρηση των προστίμων.
7. Μη νόμιμος ο καταλογισμός με σώρευση προστίμων / διορθωτικών πράξεων προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και διορθωτικών πράξεων/προστίμου ΦΠΑ
8. Εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης όσον αφορά την επιμέτρηση των προστίμων
9. Παραβίαση της αρχής χρηστής διοίκησης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης ως ελεγχόμενης νομίμως εκπροσωπούμενης
10. Μη νόμιμος ο προσδιορισμός ακαθαρίστων εσόδων με μοναδικό συντελεστή μικτού κέρδους για τα ελεγχόμενα έτη
11. Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας με βλάβη της ελεγχόμενης.
12. Μη νόμιμη η έκδοση διορθωτικών πράξεων ΦΠΑ βάσει απόρριψης των βιβλίων και στοιχείων και προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων με έμμεση τεχνική ελέγχου κατά τα ανωτέρω προβαλλόμενα επί του λόγου 3 της παρούσης.

Επειδή, οι διατάξεις άρθρου 23 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, 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 στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης».

Επειδή με το άρθρο 21 του ν. 4172/2013 ορίζεται 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 εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.

Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών,κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων....

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.

3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους....»

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στο 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.

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες

μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή με βάση το άρθρο 27 του ν. 4174/2013: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και

ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.

2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε2015/31.01.2020 εγκύκλιο με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013» διευκρινίστηκε ότι: «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 ιδίων 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.

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. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα.

Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

-Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.

-Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.

-Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).

-Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013.

Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου.

Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να

προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ.2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013».

Επειδή, σύμφωνα με την Α1008/20.1.2020 απόφαση με θέμα «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν.4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α'170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα» διευκρινίστηκε ότι:

«Άρθρο 1

Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013.

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν.4174/2013, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους. Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

Άρθρο 2

Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 ...

2.2 Η μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα αξιοποιώντας τη σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Επί του συνολικού όγκου του κύκλου εργασιών, ο οποίος προσδιορίζεται είτε από τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου προσώπου είτε από τρίτες πηγές, εφαρμόζεται η τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος/υπηρεσίας προκειμένου να προσδιοριστούν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ο συνολικός όγκος του κύκλου εργασιών δύναται να προσδιορισθεί κατόπιν εύρεσης σχέσεων μεταξύ των εισροών (προϊόντων και υπηρεσιών) που απαιτούνται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/ παρεχόμενης υπηρεσίας του ελεγχόμενου προσώπου.

Η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών εφαρμόζεται ιδίως για τον προσδιορισμό της πραγματικής φορολογικής υποχρέωσης όταν:

α) δύναται να προσδιορισθούν οι εισροές που αναλώνονται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας και είναι γνωστή η τιμή πώλησης ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας.

β) το ελεγχόμενο πρόσωπο έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή παρεχόμενων υπηρεσιών, με σχετικά σταθερές τιμές πώλησης/αμοιβές σε όλη τη φορολογική περίοδο. ...

Άρθρο 3

Υπαγόμενοι πεδίο εφαρμογής

Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Άρθρο 4

Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου

Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές ελέγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.

Άρθρο 5

Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4174/2013, ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο. Τα ανωτέρω καθώς και κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζόμενων στην παρούσα.

Άρθρο 6

Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα /εκροές/φορολογητέα κέρδη. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013.

Άρθρο 7

Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία».

Επειδή, σύμφωνα με την Ε 2016/31.01.2020 εγκύκλιο με θέμα «Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (Α' 170)» διευκρινίστηκε ότι: «Σε συνέχεια της Α.1008/20/1/2020 (Β' 88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ'

της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας).
Ειδικότερα:

....B. Μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών

Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με την εφαρμογή της τιμής πώλησης στον αριθμό των μονάδων ή το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Για την εφαρμογή της τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ο έλεγχος προσδιορίζει, χρησιμοποιώντας τεχνικές ανάλυσης και έρευνας και αξιοποιώντας στοιχεία κόστους, με βάση τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου ή μέσω τρίτων πηγών, τον αριθμό των μονάδων ή τον όγκο κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε ο ελεγχόμενος, με βάση τη συνάρτηση παραγωγής που απεικονίζει τον μετασχηματισμό συγκεκριμένης εισροής (πρώτη ύλη) σε εκροή (προϊόν/υπηρεσία) και την ποσότητα της εισροής που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος ή την παροχή μιας μονάδας υπηρεσίας. Η εν λόγω μέθοδος δύναται να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, μέσω εύρεσης της δυνατότητας παραγωγής μιας επιχείρησης, όταν η επιχείρηση παράγει ένα ή περισσότερα ομοειδή προϊόντα, τα οποία έχουν μια σταθερή σχέση μεταξύ των συντελεστών παραγωγής (π.χ. σχέση υφάσματος με τα παραγόμενα πουκάμισα, παραγγελίες εξαρτημάτων που απαιτούνται για παρασκευή εμπορευσίμων προϊόντων) ή μέσω προσδιορισμού του όγκου κύκλου εργασιών όταν το ύψος των πωλήσεων συνδέεται με μεταβλητές δαπάνες/λειτουργικά έξοδα που είναι ανάλογα του κύκλου εργασιών (π.χ. σχέση συσκευασίας με μερίδες διανεμόμενου φαγητού, σχέση δαπανών προμήθειας ηλεκτρικού ρεύματος και νερού με παρεχόμενη υπηρεσία).

.... Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες.».

Επειδή, περαιτέρω, με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 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, με το άρθρο 28 του Ν.4174/2013, ορίζεται ότι: «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 εμπειρισττωμένα 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, με την Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Ειδικότερα, με το άρθρο 11 ορίζεται ότι ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επειδή στην κρινόμενη υπόθεση η φορολογική αρχή, διενήργησε έλεγχο σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην απόφαση Α. 1293/2019 και διαπίστωσε ότι πληρούνταν οι προϋποθέσεις που ορίζονταν από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Στη συνέχεια, προσδιόρισε το εισόδημα της προσφεύγουσας επιχείρησης με αντικείμενο εργασιών «Καφέ-Μπαρ Εστιατόριο» σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 4174/2013, επιλέγοντας την έμμεση τεχνική ελέγχου της σχέσης τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα επί των οικείων εκθέσεων ελέγχου, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τις αγορές πρώτων υλών και εμπορευμάτων (κρέας, καφέ, μπύρα, αναψυκτικά, αλκοολούχα ποτά, μπέργκερ, σάντουιτς, hot-dog) βάσει των φορολογικών στοιχείων αγοράς τους και των τιμών πώλησης που προέκυψαν από τις αναφορές του φορολογικού μηχανισμού που είχαν προσκομισθεί, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας σε 169.874,00€ κατά το έτος 2014, σε 251.776,00€ κατά το έτος 2015 και σε 246.440,00€ κατά το έτος 2016.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η έμμεση τεχνική ελέγχου που εφαρμόστηκε, προβλέπεται στο άρθρο 27 παρ. 1 του ν. 4174/2013 καθόσον πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ. 1 του ν. 4172/2013.

Επειδή, περαιτέρω, η τέλεση φορολογικής παράβασης όπως η παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και περαιτέρω η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (τεκμήρια), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης (ΣτΕ 884/2016 επταμ.).

Επειδή, όπως προκύπτει από τα προεκτεθέντα, η φορολογική αρχή, η οποία φέρει κατά νόμο το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν τις αποδιδόμενες στον επιτηδευματία παραβάσεις, θεμελίωσε το πόρισμά της ότι η προσφεύγουσα προέβη σε πωλήσεις χωρίς να εκδώσει τα νόμιμα φορολογικά στοιχεία.

Επειδή η προσφεύγουσα διατείνεται ότι παραβιάστηκε η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων κατά τον καταλογισμό των πράξεων επιβολής προστίμου. Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι φορολογικός έλεγχος επιλέγοντας να αθροίσει παραβάσεις για μη έκδοση στοιχείων εσόδων τιμολογίων αποδείξεων ή άλλων στοιχείων εσόδων που ξεπερνούν κατά χρόνο έκδοσης μία διαχειριστική περίοδο (1.01.2014 - 31.12.2014) άλλως σήμερα ανά φορολογικό έτος, κατά παράβαση του άρθρου 8 Ν.4174/2013, του άρθρου 55 που εφαρμόζει και των άλλων διατάξεων με τις κυρώσεις για παραβάσεις του ΚΦΔ, επιδιώκει τον καταλογισμό κυρώσεων με σώρευση παραβάσεων πέραν του φορολογικού έτους ώστε αθροίζοντας την ανακρίβεια των στοιχείων να στοιχειοθετήσει παράβαση φοροδιαφυγής και όχι διαδικαστική παράβαση.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 περ στ' και της παρ. 5 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 (ως ισχύει από 17/10/2015 και μετά) ορίζεται ότι: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν.4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: ..στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της

αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση. 5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 (Α '170).».

Επειδή στο άρθρο 54 παρ. 1 και 2 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυε μέχρι και τις 16/10/2015, ορίζεται «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

.....

θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία.

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

.....

γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ',

δ', στ' και θ' της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα.....».

Επειδή στο άρθρο 58Α ν. 4174/2013, όπως ίσχυε μέχρι την 24/07/2016 ορίζεται: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.»

Επειδή η παρ. 1 του άρθρου 58Α τροποποιήθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 51 του ν. 4410/2016 (ΦΕΚ Α 141/03-08-2016) και από 25/07/2016 ισχύει ως εξής: «1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης

απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.»

Επειδή στην κρινόμενη υπόθεση επιβλήθηκαν από τη φορολογική αρχή τα παρακάτω πρόστιμα ανά φορολογική περίοδο:

α) Πράξη/2020 για τη φορολογική περίοδο 22/05/2014 (έναρξη επιχείρησης) – 31/12/2014 με πρόστιμο ποσού 24.910,55€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ. στ' του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 7 παρ. 3 στ' και παρ. 5 του ν. 4337/2015 λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 99.642,20€.

β) Πράξη/2020 για τη φορολογική περίοδο 01/1/2015 - 16/10/2015 με πρόστιμο ποσού 31.251,60€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ. στ' του ν. 4174/2013 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 7 παρ. 3 στ' και παρ. 5 του ν. 4337/2015 και διευκρινίστηκε με την ΠΟΛ 1210/2013 λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 125.006,30€.

γ) Πράξη/2020 για το φορολογικό έτος 2016 με πρόστιμο ποσού 1.397,95€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013 λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων κατά την περίοδο από 17/10/2015 έως 24/07/2016 συνολικής καθαρής αξίας 12.156,10€ με αναλογούντα ΦΠΑ 2.795,90€.

δ) Πράξη/2020 για το φορολογικό έτος 2016 με πρόστιμο ποσού 13.025,40€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013 και του άρθρου 51 του ν.4110/2016 λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων κατά την περίοδο από 25/07/2016 έως 28/11/2016 (ημερομηνία διακοπής) συνολικής καθαρής αξίας 108.545,15€ με αναλογούντα ΦΠΑ 26.050,80€.

ε) Πράξη/2020 για το φορολογικό έτος 2015 με πρόστιμο ποσού 750,00€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' και παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 λόγω μη έκδοσης τριών αποδείξεων λιανικής πώλησης κατά τον επιτόπιο έλεγχο που πραγματοποιήθηκε την 26/07/2015.

Επειδή από την αντιπαραβολή των ανωτέρω διατάξεων με τις πράξεις επιβολής προστίμου που επιβλήθηκαν στην προσφεύγουσα για την παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, προκύπτει ότι η φορολογική αρχή ενήργησε στα πλαίσια της δέσμιας αρμοδιότητας, εφαρμόζοντας τις ισχύουσες κατά περίοδο διατάξεις και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας αβάσιμα προβάλλεται.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι παραβιάστηκε το δικαίωμά της σε ακρόαση καθόσον η Φορολογική Αρχή δεν έλαβε υπόψη στο σύνολό τους, τους ισχυρισμούς και τα αποδεικτικά έγγραφα που είχε στη διάθεσή της.

Επειδή, το Σύνταγμα στο άρθρο 20 § 2 ορίζει ότι «*Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του*».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013: «*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.*»

Επειδή σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα επί των οικείων εκθέσεων ελέγχου, η φορολογική αρχή μετά τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, κοινοποίησε στην προσφεύγουσα το με αριθ. πρωτ./2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με τις προσωρινές πράξεις εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμων, χορηγώντας προθεσμία προκειμένου η προσφεύγουσα να καταθέσει εντός 20 ημερών τις απόψεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου, επί του οποίου η προσφεύγουσα υπέβαλλε τις με αριθ. πρωτ./2020 έγγραφες εξηγήσεις. Ως εκ τούτου, βάσει των ανωτέρω, ουδόλως παραβιάστηκε το δικαίωμα της προσφεύγουσας σε ακρόαση και ο σχετικός ισχυρισμός της απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή περαιτέρω η προσφεύγουσα διατείνεται ότι παραβιάστηκε το δικαίωμά της σε ακρόαση διότι η Φορολογική Αρχή δεν αξιολόγησε και δεν έλαβε υπόψη στο σύνολό τους, τους ισχυρισμούς και τα αποδεικτικά έγγραφα που είχε στη διάθεσή της.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής προκύπτει ότι η φορολογική αρχή προέβη σε αξιολόγηση κάθε προβαλλόμενου από την προσφεύγουσα ισχυρισμού, και στη συνέχεια με ειδική αιτιολόγηση απέρριψε αυτούς στο σύνολό τους. Συγκεκριμένα, ο προβαλλόμενος λόγος ότι οι τιμές πώλησης που έχει λάβει ο έλεγχος υπόψη του

είναι αόριστες, απορρίφθηκε αιτιολογημένα από τον έλεγχο διότι αυτές προέκυψαν από τις αναφορές του φορολογικού μηχανισμού με αρ. Μητρώου τύπος Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., , που είχαν προσκομισθεί στον έλεγχο από την ίδια την προσφεύγουσα. Ως τον ισχυρισμό αναφορικά με τον συνολικό όγκο εργασιών που η προσφεύγουσα διατείνεται ότι είναι αόριστος και αυθαίρετος, ο έλεγχος αιτιολογημένα δεν αποδέχτηκε τον ισχυρισμό της καθόσον στηρίχθηκε και έλαβε υπόψη του τα τιμολόγια αγοράς που προσκόμισε η ίδια η προσφεύγουσα. Επιπλέον, ως προς την αιτίαση της προσφεύγουσας ότι η ανάλυση ποτών και ζύθου εκτιμήθηκε αόριστα, προκύπτει ότι ο έλεγχος έλαβε υπόψη αφενός τα τιμολόγια αγορών των οινοπνευματωδών ποτών και αφετέρου αφαίρεσε αυτά που έχουν επιστραφεί, όπως επίσης και κατά τη διακοπή των εργασιών τα φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια) που έχουν εκδοθεί και συγκεκριμένα κατά τη διακοπή των εργασιών εκδόθηκαν τα με Νο κ/2016 τιμολόγια εμπορευμάτων αξίας 1.982,00 κ 2.850,00 Ευρώ αντίστοιχα πλέον ΦΠΑ. Πέραν των ανωτέρω, αξιολογήθηκε και λήφθηκε υπόψη ο ισχυρισμός περί εποχικού χαρακτήρα της επιχείρησης και για τον λόγο αυτό η μέθοδος που επιλέχθηκε από τον έλεγχο στηρίχθηκε σε πραγματικές αγορές και όχι σε αναγωγή αυτών σε όλο το έτος. Επιπροσθέτως, ως προς τον λόγο που προβλήθηκε από την προσφεύγουσα αναφορικά με πλημμύρα κατά το έτος 2015, ορθώς δεν έγινε αποδεκτός καθόσον δεν προσκομίσθηκε κανένα έγγραφο ή πρωτόκολλο καταστροφής εμπορευμάτων. Πέραν των προαναφερομένων, ο έτερος ισχυρισμός περί της μεταβλητότητας των καιρικών συνθηκών, αντικρούστηκε και απορρίφθηκε ορθώς από τον έλεγχο δεδομένου ότι οι καιρικές συνθήκες δεν επηρεάζουν τα αποτελέσματα του ελέγχου διότι η έμμεση τεχνική που ο έλεγχος χρησιμοποίησε στηρίχθηκε στις πραγματικές αγορές, οι οποίες πραγματοποιούνταν σε τακτά διαστήματα και τις πωλήσεις της προσφεύγουσας επιχείρησης. Τέλος, τόσο οι προσκομισθείσες στον έλεγχο καταστάσεις στατιστικών πωλήσεων, πιστωτικών τιμολογίων, ημερολόγια πωλήσεων, όσο και τα αντίγραφα δηλώσεων εισοδήματος, ΦΠΑ κλπ είχαν ήδη ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο πριν τη θεμελίωση του πορίσματος του.

Επειδή μεταξύ άλλων, η προσφεύγουσα προσβάλλει με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, την υπ' αριθμ. /2016 (ΑΕΠ) Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Α' Πατρών, καθόσον σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της, η εν λόγω πράξη ουδέποτε της κοινοποιήθηκε.

Επειδή η εν λόγω πράξη εκδόθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. συνεπεία της από 21/10/2016 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Πάτρας, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της οποίας η

προσφεύγουσα κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε στις 14/07/2016 δεν εξέδωσε δύο παραστατικά πωλήσεων.

Επειδή τον εν λόγω πρόστιμο, σύμφωνα με το υποσύστημα Εσόδων του συστήματος taxis, βεβαιώθηκε την 27/12/2016 και εξοφλήθηκε από την προσφεύγουσα μέσω τραπέζης την 18/01/2017 με το με αριθ./...../...../..... παραστατικό.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της πρώτης παραγράφου του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης.»

Επειδή με την πρώτη παράγραφο του δεύτερου άρθρου της υπ' αριθ. 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ ορίζεται ότι: «1. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης. Η εν λόγω προθεσμία αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Ειδικά για τους κατοίκους εξωτερικού η σχετική προθεσμία ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες (άρ. 63 παρ. 1 εδ. γ', δ', ε' Κ.Φ.Δ.).»

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα είχε λάβει γνώση της υπ' αριθ./2016 προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου τουλάχιστον κατά την 18/01/2017 ήτοι κατά την ημερομηνία εξόφλησης του επίμαχου προστίμου. Κατά συνέπεια, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή ως προς το σκέλος που αφορά την υπ' αριθ./2016 πράξη ασκήθηκε εκπρόθεσμα την 29/10/2020 και ως εκ τούτου πρέπει κατά το μέρος αυτό να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

Επειδή, στις με ημερομηνία θεώρησης 16/09/2020 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, Προστίμου ν. 4337/2015 και Προστίμου άρθρου 58^Α ν. 4174/2013

της Α' Δ.Ο.Υ. Πατρών, για την επιχείρηση της προσφεύγουσας, αποτυπώνονται αναλυτικώς και πλήρως αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία, η μέθοδος που εφαρμόστηκε και οι διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη η ελεγκτική αρχή για να θεμελιώσει το πόρισμά της και να προσδιορίσει τον φόρο εισοδήματος, ΦΠΑ και τα οικεία πρόστιμα.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από 29/10/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του λυθέντος νομικού προσώπου με την επωνυμία «.....», και διακριτικό τίτλο «.....» με ΑΦΜ, και την επικύρωση των: α) υπ' αριθμ. /2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, β) υπ' αριθμ. /2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, γ) υπ' αριθμ. /2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, δ) υπ' αριθμ. /2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2014, ε) υπ' αριθμ. /2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2015, στ) υπ' αριθμ. /2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016, ζ) υπ' αριθμ. πρωτ. /20- ΠΕΠ /2020 (taxis) για το φορολογικό έτος 2014 πράξη επιβολή προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 Ν. 4337/2013, η) υπ' αριθμ. πρωτ. /2020- ΠΕΠ /2020 (taxis) για το φορολογικό έτος 2015 πράξη επιβολή προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 Ν. 4337/2013, θ) υπ' αριθμ. πρωτ. /20- ΠΕΠ /2020 (taxis) για το φορολογικό έτος 2015 πράξη επιβολή προστίμου του άρθρου 54 Ν. 4174/2013, ι) υπ' αριθμ. πρωτ. /2020- ΠΕΠ /2020 για το φορολογικό έτος 2016 πράξη επιβολή προστίμου του άρθρου 58Α Ν. 4174/2013, ια) υπ' αριθμ. /20 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Α' Πατρών.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης – Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Α) Φορολογικό έτος 2014

ΕΙΣΟΔΗΜΑ	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	12.850,24	12.850,24
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	3.855,07	3.855,07
Σύνολο	16.705,31	16.705,31

ΦΠΑ	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Φόρος Προστιθέμενης Αξίας	5.124,44	5.124,44
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ	1.537,33	1.537,33
Σύνολο	6.661,77	6.661,77

ΠΡΟΣΤΙΜΑ	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 και 5 Ν. 4337/2013	24.910,55	24.910,55

Β) Φορολογικό έτος 2015

ΕΙΣΟΔΗΜΑ	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	31.056,61	31.056,61
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	15.528,31	15.528,31
Σύνολο	46.584,92	46.584,92

ΦΠΑ	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Φόρος Προστιθέμενης Αξίας	15.585,07	15.585,07
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ	10.675,52	10.675,52
Σύνολο	46.260,50	46.260,50

ΠΡΟΣΤΙΜΑ	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 και 5 Ν. 4337/2013	31.251,60	31.251,60
Πρόστιμο αρ 54 παρ. 10' και 2γ' ν. 4174/2013	750,00	750,00

Β) Φορολογικό έτος 2016

ΕΙΣΟΔΗΜΑ	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	44.163,25	44.163,25
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	22.081,63	22.081,63
Σύνολο	66.244,88	66.244,88

ΦΠΑ	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Φόρος Προστιθέμενης Αξίας	45.838,03	45.838,03
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ	22.919,02	22.919,02
Σύνολο	68.757,05	68.757,05

ΠΡΟΣΤΙΜΑ	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Πρόστιμο άρθρου 58Α Ν. 4174/2013 (17/10/2015-24/07/2016)	1.397,95	1.397,95
Πρόστιμο άρθρου 58Α Ν. 4174/2013 (25/07/2016-28/11/2016)	13.025,40	13.025,40

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.