



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 28/04/2021

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

Αριθμός απόφασης: 1148

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333267
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

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 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.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).
2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την Α.1273/14.12.2020 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του

ν.4174/2013, που δεν έχει συμπληρωθεί από τις 16 Νοεμβρίου 2020 έως και την 31η Ιανουαρίου 2021, έως την 31.03.2021.

5. Την Α.1049/05.03.2021 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021, έως την 29.10.2021.

6. Την από 22/07/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ:

α) της υπ' αριθ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015,

β) της υπ' αριθ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016,

γ) της υπ' αριθ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017,

δ) της υπ' αριθ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2015 – 31/12/2015,

ε) της υπ' αριθ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016,

στ) της υπ' αριθ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

7. Τις υπ' αριθ./2020,/2020 και/2020 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος των φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016, αντίστοιχα, και τις υπ' αριθ./2020,/2020 και/2020 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ των φορολογικών περιόδων 01/01/2015 – 31/12/2015, 01/01/2016 – 31/12/2016 και 01/01/2017 – 31/12/2017 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

8. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ.

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

Επί της από 22/07/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2015, κύριος φόρος ποσού 3.586,53€ πλέον προστίμου άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 1.793,27€ και εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 721,60€, ήτοι συνολικό ποσό 6.101,40€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων του από την αγροτική δραστηριότητα, με την προσθήκη της αξίας μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδου, ως αποκρυσβείσας ύλης, ποσού 27.588,78€.

Με την υπ' αριθ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2016, κύριος φόρος ποσού 32.881,83€ πλέον προστίμου άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 16.440,92€ και εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 5.637,94€, ήτοι συνολικό ποσό 54.960,69€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων του και συμψηφισμού της ζημιάς από την αγροτική δραστηριότητα, με την αξία μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδου, ως αποκρυσβείσας ύλης, ποσού 99.216,13€.

Με την υπ' αριθ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2017, κύριος φόρος ποσού 7.913,21€ πλέον προστίμου άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 3.956,61€ και εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 1.135,15€, ήτοι συνολικό ποσό 13.004,97€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων του και συμψηφισμού της ζημιάς από την αγροτική δραστηριότητα, με την αξία μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδου, ως αποκρυσβείσας ύλης, ποσού 49.236,13€.

Με την υπ' αριθ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2015 – 31/12/2015, κύριος φόρος ποσού 6.345,42€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 ποσού 3.172,71€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 9.518,13€, κατόπιν προσθήκης στις φορολογητέες εκροές του και τον φόρο αυτών της καθαρής αξίας ποσού 27.588,78€ και του ΦΠΑ ποσού 6.345,42€ μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδου.

Με την υπ' αριθ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016, κύριος φόρος ποσού 23.620,07€

πλέον προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 ποσού 11.810,04€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 35.430,11€, κατόπιν προσθήκης στις φορολογητέες εκροές του και τον φόρο αυτών της καθαρής αξίας ποσού 99.216,13€ και του ΦΠΑ ποσού 23.620,07€ μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδου.

Με την υπ' αριθ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017, κύριος φόρος ποσού 11.816,67€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 ποσού 5.908,33€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 17.725,00€, κατόπιν προσθήκης στις φορολογητέες εκροές του και τον φόρο αυτών της καθαρής αξίας ποσού 49.236,13€ και του ΦΠΑ ποσού 11.816,67€ μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδου.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 05/06/2020 εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013), ΦΠΑ (ν.2859/2000) – ΚΦΔ (ν.4174/2013), της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, κατόπιν μερικού ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 613/11.09.2019 εντολής του Προϊσταμένου της.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η με αρ. υπόθεσης/2018 έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) και Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Ε' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΛΑΡΙΣΑΣ, που απεστάλη στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, με συνημμένες πληροφοριακές εκθέσεις εισοδήματος και ΦΠΑ και αφορούσε σε απόκρυψη φορολογητέας ύλης από την άσκηση αγροτικής δραστηριότητας.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Μη νόμιμη κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων. Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1188/2011 πράξεις που το καταλογισθέν ποσό υπερβαίνει τα 10.000€ επιδίδονται αποκλειστικά από δικαστικούς επιμελητές.
2. Έλλειψη προηγούμενης ακρόασης. Ουσιαστική στέρηση του δικαιώματος λόγω μη παράδοσης των εγγράφων επί των οποίων βασίστηκε ο έλεγχος. Επίσης, στο έτος 2018 καταλογίστηκαν παραβάσεις περί μη υποβολής δήλωσης έναρξης υποκαταστήματος και δήλωσης έναρξης αποθήκης ενώ δεν έχουν συμπεριληφθεί στο σημείωμα διαπιστώσεων.
3. Αοριστία και έλλειψη αιτιολογίας των εκθέσεων ελέγχου. Αναπόδεικτες οι παραβάσεις της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου.
4. Εσφαλμένη ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών.
5. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν.3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου...».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1249/2014 παρασχέθηκαν οδηγίες σχετικά με την τήρηση νομότυπων διαδικασιών κοινοποίησης των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, που αναφέρει ότι: «Δ. Όσον αφορά την κοινοποίηση των πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης με επίδοση κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας διευκρινίζονται τα εξής: 1. Οι επιδόσεις προς τους ιδιώτες διενεργούνται προσωπικώς στους ίδιους ή στους νόμιμους αντιπροσώπους ή στους εκπροσώπους ή στους δικαστικούς πληρεξουσίους ή στους αντικλήτους τους στην κατοικία ή στο χώρο εργασίας...».

Επειδή, με το άρθρο 1 της ΠΟΛ. 1188/06.09.2011 (ΦΕΚ Β' 1993/08.09.2011) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών «Επίδοση καταλογιστικών πράξεων φορολογικών και τελωνειακών αρχών μέσω των Δικαστικών Επιμελητών», όπως αυτή τροποποιήθηκε με την ΔΕΛ Α 1139948 ΕΞ 10.10.2012 (ΦΕΚ Β' 2756/11.10.2012) και την ΠΟΛ.1043/22.03.2018 (ΦΕΚ Β' 1002/21-03-2018) όμοιες και ισχύει, ορίζεται ότι: «1) Καταλογιστικές πράξεις φόρου, τέλους, εισφοράς ή προστίμου που εκδίδονται από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές στις οποίες το ανά πράξη καταλογισθέν ποσόν υπερβαίνει το ένα εκατομμύριο (1.000.000) ευρώ, επιδίδονται αποκλειστικά με δικαστικούς επιμελητές...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι, στις 23/06/2020, ημέρα Τρίτη και ώρα 08:30, ο εντελλόμενος εφοριακός υπάλληλος επέδωσε στον προσφεύγοντα τις προσβαλλόμενες πράξεις με συνημμένες τις εκθέσεις ελέγχου, το δε καταλογισθέν ποσό ανά πράξη (ή και το σύνολο των καταλογισθέντων ποσών) δεν υπερβαίνει το όριο του άρθρου 1 παρ. 1 της ΠΟΛ.1188/2011.

Επειδή, η κοινοποίηση αποτελεί μέσο δημοσιότητας της πράξης, ακριβέστερα μέσο γνωστοποίησης του περιεχόμενου της, και όχι συστατικό στοιχείο αυτής. Αφορά, ειδικότερα, την αντιταξιμότητα (opposabilité) της πράξης έναντι του αποδέκτη της στον οποίο επιβάλλει υποχρεώσεις. Κατά συνέπεια, παράλειψη της κοινοποίησης ή τυχόν ελαττώματά της δεν θίγουν το υποστατό της πράξης. Περαιτέρω, ελάττωμα περί την κοινοποίηση δεν βλάπτει, κατ' αρχήν, το κύρος της πράξης όπως συνάγεται από πάγια νομολογία του ΣτΕ (4868/2013, 867/2010, 465/2007) (βλ. Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Κοινοποίηση ατομικής διοικητικής πράξης - άρθρο 19 ΚΔΔιαδ. Γενικό διοικητικό δίκαιο, 2015).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, μη νόμιμης κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2° προβαλλόμενο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «*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, με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου - φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της

προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου...».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, ορίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), ως εξής: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο 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, στην αιτιολογική έκθεση του ν. 4174/2013 επί του άρθρου 28 ορίζεται ότι: «Παρέχεται η δυνατότητα στο φορολογούμενο να υποβάλλει προκαταβολικά τις αντιρρήσεις του και να ασκήσει το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση

που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι, στις 21/02/2020, η ελεγκτική αρχή απέστειλε στον προσφεύγοντα, με την υπ' αριθ. πρωτ./21.02.2020 συστημένη επιστολή (RE.....GR), το υπ' αριθ./06.02.2020 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (άρθρου 28 ν.4174/2013) με συνημμένους τους σχετικούς προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ. Επί του ανωτέρω σημειώματος ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ' αριθ. πρωτ./10.03.2020 υπόμνημα απόψεων και αντιρρήσεων, το οποίο συμπεριλήφθηκε στις εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, τους ισχυρισμούς του οποίου η ελεγκτική αρχή απέρριψε.

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι δεν του κοινοποιήθηκαν έγγραφα επί των οποίων βασίστηκε η ελεγκτική αρχή για την κρίση της και τον καταλογισμό των φόρων και συγκεκριμένα, το υπ' αριθ. πρωτ./02.05.2019 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Ε' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΛΑΡΙΣΑΣ και οι σχετικές πληροφοριακές εκθέσεις. Ωστόσο δεν προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου ο προσφεύγων να αιτήθηκε εγγράφως, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 παρ. 1 του ν.4174/2013, την λήψη αντιγράφων αυτών και η ελεγκτική αρχή να μην ανταποκρίθηκε στο αίτημά του. Επιπρόσθετα, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, η με αρ. υπόθεσης/2018 έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) και Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Ε' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΛΑΡΙΣΑΣ, η οποία αποτέλεσε και αιτία του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ είχε επιδοθεί στον προσφεύγοντα, στις 28/06/2019, μαζί με τις σχετικές πράξεις επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α ν.4174/2013.

Επειδή, οι πράξεις για παραβάσεις περί μη υποβολής δήλωσης έναρξης υποκαταστήματος και δήλωσης έναρξης αποθήκης δεν αποτελούν αντικείμενο εξέτασης της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής καθότι δεν προσβάλλονται από τον προσφεύγοντα.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα τη νομολογία (ΣτΕ 3521/2015 και ΣτΕ Ολομ. 4447/2012), όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως προβλέπονται, πέραν της αρχικής προηγούμενης ακρόασης, και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρω οργάνων, η μη τήρηση του προβλεπόμενου τύπου της προηγούμενης ακρόασης κατά τη διαδικασία έκδοσης της αρχικής πράξεως καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και

προβάλλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν την έκδοση της αρχικής πράξης.

Κατά συνέπεια, ακόμη κι αν εκληφθεί ως πλημμελής η κοινοποίηση των προσωρινών προσδιορισμών φόρων μετά του σημειώματος ελεγκτικών διαπιστώσεων, λόγω έλλειψης συγκοινοποίησης εγγράφων επί των οποίων βασίστηκε η ελεγκτική αρχή για τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή άλλων ελλείψεων του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, παρά ταύτα ουδόλως επηρεάζεται το κύρος των οριστικών πράξεων, υπό την έννοια των ατομικών διοικητικών εκτελεστών πράξεων που επιφέρουν άμεσα (δυσμενείς) φορολογικές συνέπειες, πόσω μάλλον των προσωρινών προσδιορισμών φόρου και προστίμων, ως στην προκείμενη περίπτωση, που επιδίδονται προς άσκηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του φορολογουμένου. Περαιτέρω και όλως επικουρικώς, η ως άνω υποτιθέμενη «πλημμέλεια» θεωρείται, βάσει νομολογίας, ότι καλύφθηκε, εφόσον ο ενδιαφερόμενος, στις 22/07/2020 κατέθεσε την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή, προβάλλοντας αναλυτικά τους κρίσιμους ισχυρισμούς (ΣτΕ 3521/2015 και ΣτΕ Ολομ. 4447/2012).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί μη άσκησης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3^ο, 4^ο και 5^ο προβαλλόμενο ισχυρισμό

Επειδή, 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 34 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...*».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα 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 171 παρ. 1 και 4 του ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α)... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

Επειδή, με το άρθρο 3 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου. 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες

τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. 8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποσπελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται: α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους, β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση. 9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων. 10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου...».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1003/31.12.2014 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014 περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και διευκρινίστηκε ότι με την παρ. 8 του άρθρου 5 τίθενται ιδιαίτεροι κανόνες για την παρακολούθηση των παραλαμβανόμενων και αποσπελλόμενων αποθεμάτων, είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Η έννοια των αποθεμάτων παρατίθεται στο Παράρτημα Α του ίδιου νόμου. Η οντότητα απαιτείται να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε στη διάρκεια του χρόνου, τις για οποιοδήποτε σκοπό,

διακινήσεις αγαθών, απευθείας ή μέσω τρίτου. Το παραστατικό διακίνησης μπορεί να φέρει οποιονδήποτε κατάλληλο, ενδεικτικό της φύσης του, τίτλο, όπως «Παραστατικό Διακίνησης», «Δελτίο Αποστολής», «Συνοδευτικό Διακίνησης Αποθεμάτων», «Έγγραφο διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων» «Συγκεντρωτικό δελτίο διακίνησης», κλπ. Το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται, σε κατάλληλο χρόνο, για την αποστολή ή την παράδοση ή τη διακίνηση των αποθεμάτων, συνοδεύει τα αποθέματα μέχρι τον τελικό προορισμό τους και διαφυλάσσεται από τους αντισυμβαλλόμενους, πλην των ιδιωτών. Δεν απαιτείται έκδοση παραστατικού διακίνησης εφόσον εκδίδεται άμεσα τιμολόγιο πώλησης που συνοδεύει τα αγαθά κατά τη διακίνησή τους, δηλαδή στην περίπτωση αυτή το τιμολόγιο είναι και έγγραφο διακίνησης. Επί ηλεκτρονικής έκδοσης παραστατικού απαιτείται να υπάρχει πρόσβαση στα δεδομένα του στοιχείου στη διάρκεια της διακίνησης για ελεγκτικούς σκοπούς. Διευκρινίζεται επίσης, ότι το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται ανεξάρτητα από το εάν η διακίνηση διενεργείται με μεταφορικά μέσα του πωλητή ή οποιουδήποτε τρίτου. Στην ειδική περίπτωση διακίνησης αγαθών και διανομής αγαθών, που η παραδιδόμενη ποσότητα καθορίζεται από τον παραλήπτη μετά την έναρξη της διακίνησης, στο εκδιδόμενο στοιχείο διακίνησης, στη θέση των στοιχείων του αντισυμβαλλόμενου, αναγράφεται η λέξη «Διάφοροι» («Συγκεντρωτικό δελτίο διακίνησης»). Κατά την παράδοση των αποθεμάτων, εκδίδονται για κάθε επιμέρους παράδοση είτε άμεσα τα παραστατικά πώλησης (τιμολόγια, αποδείξεις λιανικών πωλήσεων), είτε παραστατικά διακίνησης αποθεμάτων είτε τηρείται αρχείο με τις απαιτούμενες πληροφορίες (είδος και ποσότητα) των παραδιδόμενων αγαθών, κατά παραλήπτη. Κατά την επιστροφή των μη παραδοθέντων αποθεμάτων δύναται να εκδίδεται σχετικό παραστατικό στο οποίο αναγράφεται το είδος και η ποσότητα των επιστρεφόμενων αποθεμάτων είτε να αναγράφεται το υπόλοιπο της επιστρεφόμενης ποσότητας στο αρχικό παραστατικό, είτε να ενημερώνεται σχετικό αρχείο.

Επειδή, στο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α των Ε.Λ.Π. ως αποθέματα ορίζονται περιουσιακά στοιχεία α) κατεχόμενα για πώληση στη συνήθη δραστηριότητα της οντότητας, ή β) στην παραγωγική διαδικασία με σκοπό την πώληση ως ανωτέρω, ή γ) σε μορφή υλικών ή εφοδίων που πρόκειται να αναλωθούν για την παραγωγική διαδικασία ή για την προσφορά υπηρεσιών. Δηλαδή, αποθέματα είναι τα υλικά αγαθά που προορίζονται για πώληση, όπως είναι τα εμπορεύματα, τα έτοιμα προϊόντα, τα ημιτελή προϊόντα, τα υποπροϊόντα με εμπορευματική αξία, τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία (π.χ. ζώντα ζώα προς εμπορία), οι πρώτες και βοηθητικές ύλες, καθώς και τα υλικά συσκευασίας, τα ανταλλακτικά και τα είδη συσκευασίας, εφόσον βέβαια

πωλούνται [Δημ. Σταματόπουλος, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ανάλυση – Ερμηνεία, Εκδόσεις forin, σελ. 266 επ.].

Επειδή, με το άρθρο 8 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας... 7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας... 10. Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με πρόσωπα μη υπόχρεα στην έκδοση τιμολογίου, εκδίδουν σχετικό παραστατικό προς τεκμηρίωση και αναγνώριση της συναλλαγής...».

Επειδή, με το άρθρο 11 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών. 2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση...».

Επειδή, με το άρθρο 12 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8...».

Επειδή, με το άρθρο 13 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής...».

Επειδή, με το άρθρο 3 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος...».

Επειδή, με το άρθρο 7 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπέπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα. 2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων: α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,...».

Επειδή, με το άρθρο 21 του ανωτέρω νόμου 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, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων...».

Περαιτέρω, για τον υπολογισμό του φόρου επί του φορολογητέου εισοδήματος από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 29 του ν.4172/2013, ως ισχύουν κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη.

Επειδή, με το άρθρο 58 του ν.4174/2013 ορίζονται οι κυρώσεις μη υποβολής ή υποβολής ανακριβούς δήλωσης μεταξύ αυτών και στη φορολογία εισοδήματος και συγκεκριμένα ότι: «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση».

Επειδή, με το άρθρο 1 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεος σε βάρος του αντισυμβαλλομένου».

Επειδή, με το άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον

πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, ...».

Επειδή, με το άρθρο 3 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής, ...».

Επειδή, με το άρθρο 4 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της διάταξης της παραγράφου 1 του άρθρου 3, θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες...».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, ...».

Επειδή, με το άρθρο 8 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7...».

Επειδή, με το άρθρο 16 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών...».

Επειδή, με το άρθρο 36 παρ. 4 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται επίσης: α) να τηρεί λογιστικά αρχεία (βιβλία) και να εκδίδει στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας, ... β) να επιδίδει τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 38 δηλώσεις...».

Επειδή, με το άρθρο 38 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο... 6. Η διαφορά φόρου που προκύπτει στη δήλωση ΦΠΑ, αν είναι θετική και άνω των τριάντα (30) ευρώ καταβάλλεται στο Δημόσιο, αν είναι θετική μέχρι τριάντα (30) ευρώ μεταφέρεται για καταβολή στην επόμενη φορολογική περίοδο, και αν είναι αρνητική μεταφέρεται για έκπτωση ή επιστρέφεται, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34. Η υποχρέωση καταβολής του οφειλόμενου ποσού λήγει την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα κατά τον οποίο λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης...».

Επειδή, με το άρθρο 58Α παρ. 2 του ν.4174/2013 ορίζονται οι κυρώσεις για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας και συγκεκριμένα ότι: «2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, στις 23/03/2018, διενεργήθηκε μερικός επιτόπιος έλεγχος από ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Ε' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΛΑΡΙΣΑΣ σε παρακείμενη ισόγεια αποθήκη πλησίον της οικίας του προσφεύγοντος, όπου ευρέθησαν ανοξείδωτες δεξαμενές περιέχουσες σημαντική ποσότητα τσίπουρου. Προς τούτο ζητήθηκε η συνδρομή συνεργείου της Κινητής Ομάδας Ελέγχου (ΚΟΕ) του Τελωνείου Λάρισας. Η ΚΟΕ διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων κατείχε 11.185 λίτρα τσίπουρου το οποίο δεσμεύθηκε. Εν συνεχεία, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Ε' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΛΑΡΙΣΑΣ από την επεξεργασία των λογιστικών αρχείων και των φορολογικών στοιχείων (συγκεντρωτικών δελτίων αποστολής, τιμολογίων κλπ) διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων, κατά τη μετάβασή του στον Βόλο σε τακτές ημερομηνίες, προκειμένου να διαθέσει τα αποστάγματά του σε επιχειρήσεις της περιοχής, αρχικά, απεικόνιζε σε συγκεντρωτικά δελτία αποστολής την μεταφερόμενη ποσότητα αποστάγματος. Μετά τη διάθεσή τους, για την επιστρεφόμενη ποσότητα εξέδιδε έτερο συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής, ταυτάριθμο και ταυτόσημο, στο οποίο ανέγραφε άλλες αρχικές ποσότητες, έτσι ώστε σε συνδυασμό με τα εκδοθέντα τιμολόγια, η επιστραφείσα αδιάθετη ποσότητα να ταυτίζεται με την μεταφερόμενη ώστε να διαφεύγει των κυρώσεων σε περίπτωση ελέγχου διακίνησης. Ο προσφεύγων με τη μέθοδο αυτή απεικόνιζε για τις ίδιες συναλλαγές με τη χρήση δύο διαφορετικών συγκεντρωτικών δελτίων αποστολής, με την ίδια αρίθμηση και χρόνο έκδοσης, διαφορετικές ποσότητες τσίπουρου.

Ειδικότερα, από την επεξεργασία των ανωτέρω στοιχείων διαπιστώθηκε ότι οι αποκλίσεις διατεθεισών ποσοτήτων τσίπουρου χωρίς την έκδοση του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου, τιμολογίου ή ΑΛΠ, κατά τη φορολογική περίοδο 15/09/2015 – 31/12/2015 ήταν 6.585 λίτρα, κατά τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016 ήταν 23.875 λίτρα και κατά τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 08/09/2017 ήταν 10.830 λίτρα. Ακολούθως, η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε την αποκρυβείσα αξία των ανωτέρω ποσοτήτων τσίπουρου, προς 4,00€ ανά λίτρο (βάσει των εκδοθέντων στοιχείων ο Μ.Ο. τιμής πώλησης υπολογίστηκε σε 4,0721€ ανά λίτρο), δη για τη φορολογική περίοδο 15/09/2015 – 31/12/2015 στο

ποσό των 26.340,00€ πλέον ΦΠΑ 6.058,20€, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016 στο ποσό των 95.500,00€ πλέον ΦΠΑ 22.728,20€ και για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 08/09/2017 στο ποσό των 45.520,00€ πλέον ΦΠΑ 10.924,80€.

Επιπρόσθετα, από την επεξεργασία των λογιστικών αρχείων, σε συνδυασμό με τα ευρήματα του Τελωνείου Λάρισας και τις εκδοθείσες άδειες απόσταξης στον με Α.Γ.Μ. άμβυκα, διαπιστώθηκε η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου για παρασχεθείσες υπηρεσίες απόσταξης, οι οποίες κοστολογήθηκαν προς 8,00€ πλέον ΦΠΑ ανά ώρα απόσταξης (βάσει ομοειδών επιχειρήσεων), ως κατωτέρω:

1. κατά το φορολογικό έτος 2015, προς τη – ΑΦΜ:....., για 192 ώρες απόσταξης, καθαρής αξίας 1.536,00€,
2. κατά το φορολογικό έτος 2016, προς τους – ΑΦΜ:....., – ΑΦΜ:..... και – ΑΦΜ:....., για 192 ώρες απόσταξης και καθαρής αξίας 1.536,00€ για έκαστο και
3. κατά το φορολογικό έτος 2017, προς τους – ΑΦΜ:....., – ΑΦΜ:..... και – ΑΦΜ:....., για 192 ώρες απόσταξης και καθαρής αξίας 1.536,00€ για έκαστο.

Για τις ανωτέρω διαπιστωθείσες παραβάσεις, συντάχθηκε η από 24/04/2019 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και ν.4174/2013 (ΚΦΔ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Ε' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΛΑΡΙΣΑΣ και εκδόθηκαν οι υπ' αριθ. /24.06.2019, /24.06.2019 και /24.06.2019 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013, των φορολογικών ετών 2015, 2016 και 2017 αντίστοιχα. Κατόπιν των ανωτέρω, η φορολογική αρχή επαναπροσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας και κατ' επέκταση τις φορολογητέες εκροές του προσφεύγοντος, με την προσθήκη της αξίας των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδου (από την πώληση προϊόντων και την παροχή υπηρεσιών), ως αποκρυβείσας ύλης.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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, ουδέν ουσιαστικό στοιχείο προσκομίστηκε από τον προσφεύγοντα προς απόδειξη των ισχυρισμών του και αποδόμηση του πορίσματος του ελέγχου περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, οι υπ' αριθ./24.06.2019,/24.06.2019 και/24.06.2019 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013, των φορολογικών ετών 2015, 2016 και 2017 αντίστοιχα, με τις οποίες επιβλήθηκαν πρόστιμα για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με την από 24/04/2019 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και ν.4174/2013 (ΚΦΔ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Ε' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΛΑΡΙΣΑΣ, επί των οποίων ερείδονται οι προσβαλλόμενες πράξεις καταλογισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, ουδέποτε αμφισβητήθηκαν ούτε ασκήθηκε ένδικο μέσο κατ' αυτών, με συνέπεια να καταστούν οριστικές.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 05/06/2020 εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013), ΦΠΑ (ν.2859/2000) – ΚΦΔ (ν.4174/2013), της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, που αποτελούν και την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, κρίνονται βάσιμες και αποδεκτές.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί αοριστίας και έλλειψης αιτιολογίας των εκθέσεων ελέγχου, εσφαλμένης εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών και παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./22.07.2020 ενδικοφανούς προσφυγής του
..... με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

**Η υπ' αριθ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου
εισοδήματος φορολογικού έτους 2015**

Κύριος Φόρος	3.586,53 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013	1.793,27 €
Εισφορά αλληλεγγύης	721,60 €
Σύνολο για καταβολή	6.101,40 €

**Η υπ' αριθ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου
εισοδήματος φορολογικού έτους 2016**

Κύριος Φόρος	32.881,83 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013	16.440,92 €
Εισφορά αλληλεγγύης	5.637,94 €
Σύνολο για καταβολή	54.960,69 €

**Η υπ' αριθ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού
φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017**

Κύριος Φόρος	7.913,21 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013	3.956,61 €
Εισφορά αλληλεγγύης	1.135,15 €
Σύνολο για καταβολή	13.004,97 €

**Η υπ' αριθ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015**

Κύριος Φόρος	6.345,42 €
Πρόστιμο άρθρου 58 / 58Α ν.4174/2013	3.172,71 €
Σύνολο για καταβολή	9.518,13 €

**Η υπ' αριθ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016**

Κύριος Φόρος	23.620,07 €
Πρόστιμο άρθρου 58 / 58Α ν.4174/2013	11.810,04 €
Σύνολο για καταβολή	35.430,11 €

**Η υπ' αριθ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017**

Κύριος Φόρος	11.816,67 €
Πρόστιμο άρθρου 58 / 58Α ν.4174/2013	5.908,33 €
Σύνολο για καταβολή	17.725,00 €

** Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013).*

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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