



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 01.06.2022

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 2127

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 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Την από 01.02.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της υπό εκκαθάριση τελούσης Εταιρείας με την επωνυμία, με Α.Φ.Μ., που εδρεύει στις, επί της οδού αρ., κατά: 1) της υπ' αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, 2) της υπ' αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικής περιόδου 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5.Τις ως άνω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Εισοδήματος και Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 01.02.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάριση τελούσης Εταιρείας με την επωνυμία,

με Α.Φ.Μ., 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:

1) Με την υπ' αριθ. /2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου εισοδήματος 7.893,33 €, πλέον 3.946,67 € (πρόσθετος φόρος/πρόστιμο), και συνολικά 11.840,00 €.

2) Με την υπ' αριθ. /2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικής περιόδου 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου προστιθέμενης αξίας 67.409,00 €, πλέον 33.704,50 € (πρόσθετος φόρος/πρόστιμο), και συνολικά 101.113,50 €.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., προέκυψαν από τα πορίσματα των από 30.12.2021 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. βάσει του ν.4172/2013 και ν.2859/2000 αντίστοιχα της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, που διενεργήθηκαν δυνάμει της με αριθ. /2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., συνεπεία της με αρ. πρωτ. /2016 Πληροφοριακής Έκθεσης Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ [αρ. πρωτ. /2016 Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ]

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω Πράξεων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

“1. Εσφαλμένη εκτίμηση και ερμηνεία των πραγματικών περιστατικών επί των οποίων στηρίχθηκε ο φορολογικός έλεγχος και έλλειψη τεκμηρίωσης ως προς το χαρακτήρα του κατασχεθέντος από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ημερολογίου ως πρόσφορου στοιχείου για την απόδειξη της ύπαρξης αποκρυσταλλώσεων συναλλαγών του κεντρικού καταστήματος της εταιρείας, ανερχόμενων στο πλήθος των παραβάσεων και στο ποσό φορολογητέας ύλης που προσδιόρισε ο φορολογικός έλεγχος.

2. Μη νόμιμη επιβολή Φ.Π.Α. χωρίς πλήρη τεκμηρίωση περί υπάρξεως συναλλαγών για τις οποίες δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία εκ μέρους της φέρουσας το σχετικό βάρος απόδειξης φορολογικής – Λόγω της φύσης του Φ.Π.Α., ως επιβαλλόμενου επί της πράγματι ληφθείσης αντιπαροχής, δεν νοείται η «τεκμαρτή» επιβολή του φόρου αυτού, λόγω παραβάσεων που συνάγονται συμπερασματικά χωρίς να προκύπτουν, να αναφέρονται και να αποδεικνύονται από τη φέρουσα το βάρος αποδείξεως Φορολογική Αρχή τα πραγματικά περιστατικά που στοιχειοθετούν και αποδεικνύουν τεκμηριωμένα την πραγματοποίηση πωλήσεων υπαγόμενων σε Φ.Π.Α..

3. Η διάταξη του άρθρου 53 παρ.4 του Ν.4174/2013, στο βαθμό που καθιστά τον προσδιορισμό του επιτοκίου υπολογισμού του τόκου εκπρόθεσμη καταβολής φορολογικής οφειλής, που προβλέπει το άρθρο αυτό, για τη μη εμπρόθεσμη καταβολή φόρων, αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης, αντίκειται στα άρθρα 78 παρ.1 και 4 και 43 παρ.2 του Συντάγματος και συνεπώς πρέπει να διαγραφεί το ποσό τόκου που τυγχάνει επιβλητέο με αιτία τη σχετική καταλογιστική πράξη που εκδόθηκε σε βάρος της εταιρείας.”

Επειδή, η προσφεύγουσα ομόρρυθμη εταιρεία, διατηρεί επιχείρηση καφετέριας-αναψυκτηρίου. Στις 1-10-2015 υπάλληλοι της ΥΕΔΔΕ Αττικής, ενεργούντες έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 κατόπιν της υπ' αρ. γραπτής εντολής ελέγχου

πραγματοποίησαν έλεγχο, κατά τη διάρκεια του οποίου κατέσχεσαν με την υπ' αρ./2015 έκθεση κατάσχεσης: Α) ένα ημερολόγιο με εξώφυλλο πορτοκαλί χρώματος που έφερε την ένδειξη «2015» το οποίο εντοπίστηκε πάνω σε γραφείο στον χώρο της ελεγχόμενης οντότητας, στο εσωτερικό του οποίου αναγράφονταν διάφορα οικονομικά δεδομένα ανά ημέρα και Β) αντίγραφα Βιβλίου Εσόδων- εξόδων (κεντρικού) με δεδομένα α' και β' τριμήνου 2015. Το ανωτέρω ημερολόγιο αριθμήθηκε από τον έλεγχο με αρίθμηση φύλλων και κρίθηκε σκόπιμο από τον έλεγχο να κατασχεθεί για περαιτέρω επεξεργασία προκειμένου να διαπιστωθεί εάν για τα οικονομικά δεδομένα που αναγράφονταν σε αυτό, είχαν εκδοθεί τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία.

Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των ανωτέρω κατασχεθέντων, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε τουλάχιστον μία (1) Απόδειξη Λιανικής Πώλησης από την εν χρήσει Φ.Τ.Μ. ή άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας, καθώς δε δύναται να προσδιορισθεί το πλήθος των ημερήσιων συναλλαγών ως και η αξία της καθεμιάς ξεχωριστά, σε διακόσιες εβδομήντα τρεις (273) περιπτώσεις για σερβιρισθέντα-πωληθέντα αγαθά, συνολικής αξίας τριακοσίων εξήντα οκτώ χιλιάδων οκτακοσίων εξήντα έξι ευρώ και ενενήντα τριών λεπτών (368.866,93 ευρώ) συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8§1, 12§§1,2,5,7 και 8, 13περ. α και 1§1 &2 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) σε συνδυασμό με την ΠΟΛ 1003/31-12-2014, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54 §§ 1 περ. θ και 2 περ. γ του Ν. 4174/2013.

Επειδή, για την ανωτέρω παράβαση εξεδόθη από τη Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, η υπ' αρ./18.10.2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου και επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 60.000,00 € [30.000,00 * 2] λόγω υποτροπής.

Επειδή, κατά της ανωτέρω πράξης, η προσφεύγουσα κατέθεσε την αρ./23-11-2016 ενδικοφανή προσφυγή, και εκδόθηκε η με αρ. 2172/2017 ΑΠΟΦΑΣΗ της Υπηρεσίας μας, με την οποία απορρίφθηκε η εν λόγω προσφυγή.

Επειδή, κατά της ως άνω Απόφασης της Δ.Ε.Δ., η προσφεύγουσα κατέθεσε τη με αρ. κατάθεσης/2017 ΠΡΟΣΦΥΓΗ ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου

Επειδή, το Δ.Π.Α. με την αρ./2021 Απόφασή του, έκρινε ότι, *“η προσφυγή πρέπει να γίνει εν μέρει δεκτή και να τροποποιηθεί η 2172/2017 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. της τότε Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (και ήδη της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων), καθώς και η/18.10.2016 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, χρήσης 2015, περιοριζόμενου του επιβληθέντος σε βάρος της προσφεύγουσας προστίμου στο ποσό των 5.000 ευρώ.”*

Επειδή, με την ως άνω Απόφαση, το Δ.Π.Α. έκρινε τη **διάπραξη της αποδιδόμενης ως άνω παράβασης**, καθώς, σκέψη 10. *“Επειδή, με τα δεδομένα αυτά και λαμβάνοντας υπόψη: α) το αντικείμενο εργασιών “.....-.....” της προσφεύγουσας, β) την κατάσχεση στο κεντρικό κατάστημα της προσφεύγουσας ενός ημερολογίου επί του οποίου αναγράφονταν διάφορα οικονομικά μεγέθη της προσφεύγουσας και του βιβλίου εσόδων – εξόδων με δεδομένα α' και β' τριμήνου 2015, γ) ότι στην εκάστοτε ημερομηνία του χειρόγραφου ημερολογίου του 2015, δίπλα από τη λέξη “ΕΣΟΔΑ”, αναγραφόταν συγκεκριμένο ποσό εσόδων ανά ημέρα, αυτά εντούτοις υπολείπονταν κατά πολύ από το δηλωθέν ημερήσιο σύνολο εισπράξεων της ελεγχόμενης, όπως αυτό αποτυπωνόταν στα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων της (εκτυπώσεις βιβλίου εσόδων – εξόδων και ημερήσιων δελτίων εισπράξεων “Ζ”), δ) ότι κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας η λέξη “ΕΣΟΔΑ” χρησιμοποιείται για την*

αποτύπωση εσόδων, ενώ για τα εκάστοτε ταμειακά διαθέσιμα χρησιμοποιείται η λέξη “ΤΑΜΕΙΟ”, όπως επίσης η λέξη “ΤΡΑΠΕΖΑ” χρησιμοποιείται για την αποτύπωση των διαθεσίμων σε τραπεζικούς λογαριασμούς και όχι αναφορικά με τα μετρητά που βρίσκονται σε ανεπίσημο ταμείο (κυτίο), ε) τη δομή των αναφερόμενων στο ημερολόγιο στοιχείων, ήτοι “ΕΣΟΔΑ – ΕΞΟΔΑ – ΤΡΑΠΕΖΑ – ΥΠΟΛΟΙΠΟ”, η οποία καταδεικνύει την είσπραξη εσόδων, από τα οποία, στη συνέχεια, ένα μέρος χρησιμοποιείται για την πληρωμή εξόδων, ένα μέρος κατατίθεται στην τράπεζα και ένα μέρος μένει ως υπόλοιπο, ενώ εάν επρόκειτο πράγματι για ανεπίσημο ταμείο της επιχείρησης, αυτό θα δηλωνόταν ρητώς ως “ταμείο” στο ανεπίσημο ημερολόγιο (και όχι ως “τράπεζα”, όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα), και, επίσης, θα καταγράφονταν οι διάφορες πηγές των χρηματικών διαθεσίμων που επικαλείται η προσφεύγουσα, ενώ στην προκειμένη περίπτωση καταγράφεται μόνο μία πηγή (“έσοδα”), στ) ότι, όπως προέκυψε από τον έλεγχο, τα ημερήσια δελτία “Ζ” των υποκαταστημάτων της ελεγχόμενης έχουν στη συντριπτική τους πλειοψηφία εκδοθεί σε μεταγενέστερο χρόνο από τα αντίστοιχα του κεντρικού, ζ) η διαπίστωση παραβάσεων στην έδρα μιας επιχείρησης δεν εξαρτάται από τη διαπίστωση (όμοιων) παραβάσεων στα υποκαταστήματα αυτής, επομένως, αλυσitelώς προβάλλει η προσφεύγουσα ότι δεν βρέθηκαν αντίστοιχα ανεπίσημα στοιχεία (ημερολόγια) στα δύο υποκαταστήματά της, ενώ, εξάλλου, η ίδια ισχυρίζεται ότι το σύνολο των πληρωμών της πραγματοποιείται από την έδρα της, η) η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου στο πλαίσιο ελέγχου τήρησης των διατάξεων περί φορολογικών βιβλίων και στοιχείων δεν εξαρτάται από την πρόθεση ή επίτευξη φοροδιαφυγής, το Δικαστήριο κρίνει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε την τέλεση των ένδικων παραβάσεων και ορθώς κατέληξε στις ένδικες διαπιστώσεις της, οι οποίες αποτυπώνονται σε αναλυτικούς πίνακες στην έκθεση ελέγχου, κατόπιν αντιπαραβολής των “εσόδων” του ανεπίσημου ημερολογίου που βρέθηκε στην έδρα της προσφεύγουσας με τα έσοδα των επίσημων βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας για κάθε ημέρα του παραπάνω χρονικού διαστήματος και εξαγωγής διαφοράς εσόδων ανά ημέρα, η κρίση της δε αυτή στηρίχθηκε στην εκτίμηση των ως άνω συγκεκριμένων στοιχείων της υπόθεσης και δεν αποτελεί γενική και αυθαίρετη κρίση, όπως αβασίμως προβάλλει η προσφεύγουσα., ενώ η τελευταία δεν απέδειξε τα προβαλλόμενα από αυτήν, ήτοι ότι η τήρηση του επίμαχου ημερολογίου δεν αποσκοπούσε στην τήρηση ανεπίσημου φορολογικού στοιχείου, αλλά στην παρακολούθηση ανεπίσημου ταμείου (κυτίου) για τις πληρωμές της εταιρείας. Επομένως, ορθώς η φορολογική αρχή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε τουλάχιστον μία (1) απόδειξη λιανικής πώλησης από την εν χρήσει Φ.Τ.Μ. στην έδρα της ή άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας ανά ημέρα για το διάστημα από 1.1.2015 έως 30.9.2015, καθώς δε δύναται να προσδιορισθεί το πλήθος των ημερήσιων συναλλαγών ως και την αξία της καθεμιάς ξεχωριστά, ήτοι δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο σε διακόσιες εβδομήντα τρεις (273) περιπτώσεις για σερβιρισθέντα – πωληθέντα αγαθά, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8 παρ. 1, 12 παρ. 1, 2, 5, 7 και 8, 13 περ. α' και 1 παρ. 1 και 2 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) σε συνδυασμό με την ΠΟΛ.1003/31.12.2014.”

Επειδή, κατά της ως άνω απόφασης του Δ.Π.Α. ασκήθηκε εκ μέρους του Ελληνικού Δημοσίου η υπ' αρ./2022 ΕΦΕΣΗ, ως προς το ύψος του προστίμου.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 21.Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

“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.”

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 48.Αρμόδια φορολογική αρχή - Φορολογικός έλεγχος

“1.Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο.

2.Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.....

3.Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.”

Επειδή, οι λόγοι που προβάλλονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή έχουν εν πολλοίς προβληθεί και στο Υπόμνημα που υπέβαλε η προσφεύγουσα στην Υ.Δ.Δ.Ε. με αρ. πρωτ.ΕΙ/15-6-2016 μετά από την κοινοποίηση σε αυτή του/2016 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.. Όπως αναφέρεται, τόσο στην από 29/12/2021 ΕΚΘΕΣΗ ΜΕΡΙΚΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς (σελ. 15), όσο και στην από 29/12/2021 ΕΚΘΕΣΗ ΜΕΡΙΚΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ Φ.Π.Α. (σελ. 17) της ίδιας Δ.Ο.Υ.: «Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του τους ισχυρισμούς της ελεγχόμενης επιχείρησης όπως αυτές εκτέθηκαν στο ανωτέρω υπόμνημα που κατέθεσε στην Υπηρεσία μας, δεν τους κάνει δεκτούς για τους λόγους που αναγράφονται στην ενότητα με τίτλο: **ΣΧΟΛΙΑΣΜΟΣ ΥΠΟΜΝΗΜΑΤΟΣ** της έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)»(σελ. 65-68).

Επίσης, τόσο στην από 29/12/2021 ΕΚΘΕΣΗ ΜΕΡΙΚΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς (σελ. 5-15), όσο και στην από 29/12/2021 ΕΚΘΕΣΗ ΜΕΡΙΚΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ Φ.Π.Α. (σελ. 6-16) της ίδιας Δ.Ο.Υ. στο Κεφάλαιο ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ, ο έλεγχος αποτυπώνει σε αναλυτικούς πίνακες και αντιπαραβάλλει για κάθε ημερομηνία του ελεγχθέντος χρονικού διαστήματος τα έσοδα του κατασχεθέντος ημερολογίου με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία και με τα έσοδα (καθαρή αξία) και το Φ.Π.Α. των βιβλίων της προσφεύγουσας και εξάγει τις διαφορές ανά ημέρα.

Επειδή, ο φορολογικός έλεγχος, όπως αναφέρεται στο κεφάλαιο ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΒΙΒΛΙΩΝ (ΕΛΕΓΧΟΥ) – ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ της από 29/12/2021 ΕΚΘΕΣΗ ΜΕΡΙΚΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ και στο κεφάλαιο ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΒΙΒΛΙΩΝ

(ΕΛΕΓΧΟΥ) – ΔΙΑΦΟΡΕΣ Φ.Π.Α. της από 29/12/2021 ΕΚΘΕΣΗ ΜΕΡΙΚΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ Φ.Π.Α.:

«Στις 18-07-2018 η Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, κοινοποίησε στην ελεγχόμενη οντότητα την υπ' αριθ. 293/2018 σχετική εντολή ελέγχου και το υπ' αριθ./2018 έγγραφο σχετικά με την δυνατότητά της για υποβολή εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων, για τις φορολογίες και τις φορολογικές περιόδους/χρήσεις ή υποθέσεις που περιλαμβάνονται στην εντολή έλεγχου. Επίσης, στις 10-09-2019 η Υπηρεσία μας, κοινοποίησε στην ελεγχόμενη οντότητα το υπ' αριθ./2019 αίτημα παροχής πληροφοριών. Κατόπιν της ανωτέρω κοινοποίησης, στις 30/09/2019 η ελεγχόμενη οντότητα προσκόμισε στην Υπηρεσία μας φωτοαντίγραφα από τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία της του φορολογικού έτους 2015.

Όπως αναφέρεται στο Κεφάλαιο 5.2 ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΒΙΒΛΙΩΝ (ΕΛΕΓΧΟΥ) – ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ της από 29/12/2021 ΕΚΘΕΣΗΣ ΜΕΡΙΚΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς: Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα βιβλία που τηρήθηκαν και στα στοιχεία που εκδόθηκαν ή λήφθηκαν, προέκυψαν οι κάτωθι διαφορές:

ΦΟΡΟΛ. ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
1ο τρίμηνο 2015	105.089,09	85.438,29	19.650,81
2ο τρίμηνο 2015	128.976,84	104.859,22	24.117,62
3ο τρίμηνο 2015	134.801,00	109.594,31	25.206,69
ΣΥΝΟΛΟ	368.866,93	299.891,82	68.975,12

Οι ανωτέρω διαφορές προέκυψαν από την αντιπαραβολή των δεδομένων των φορολογικών βιβλίων και στοιχείων της ελεγχόμενης οντότητας με τα δεδομένα που προέκυψαν από την υπ' αριθ. πρωτ./2016 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.».

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 28.Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

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 εμπεριστατωμένα 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, περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. με τίτλο «Επαρκής αιτιολογία» ορίζονται τα εξής: «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, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον

διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. *Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης*).

Επειδή, ορθά προσδιορίστηκαν τα αποτελέσματα του ελέγχου τόσο στη φορολογία εισοδήματος όσο και στο Φ.Π.Α., καθώς στις αντίστοιχες εκθέσεις εισοδήματος και Φ.Π.Α. παρατίθεται επαρκώς αιτιολογία για τον προσδιορισμό των κερδών και εκροών της προσφεύγουσας επιχείρησης

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 30.11.2021 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, καθόσον η φορολογική αρχή φέρουσα το βάρος της απόδειξης, απέδειξε με πραγματικά περιστατικά τα στοιχεία εκείνα τα οποία στοιχειοθετούν τις αποδιδόμενες παραβάσεις, και οι οποίες επισύρουν την επιβολή των φόρων και συναφών κυρώσεων. Ο φορολογικός έλεγχος, έλαβε υπόψη του, τις ισχύουσες διατάξεις για το ελεγχόμενο έτος, το σύνολο των προσκομισθέντων υπομνημάτων του προσφεύγοντα πριν και μετά τη σύνταξη του Σημειώματος Διαπιστώσεων (άρθρο 28 Ν. 4174/2013), καθώς και όλα τα αποδεικτικά στοιχεία που προσκομίσθηκαν σε αντιπαραβολή με τα στοιχεία και ευρήματα του ελέγχου. Απέδειξε δε, με πραγματικά περιστατικά, τα στοιχεία εκείνα τα οποία στοιχειοθετούν τις αποδιδόμενες παραβάσεις, λαμβάνοντας υπόψη, όλα τα διαθέσιμα στοιχεία.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί εσφαλμένης εκτίμησης και ερμηνείας των πραγματικών περιστατικών και μη νόμιμης επιβολής Φ.Π.Α. χωρίς πλήρη τεκμηρίωση στερείται νομοθετικού πλαισίου και απορρίπτεται, ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

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 & 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. Επίσης, με το [άρθρο 9 παρ. 2](#) του Ν. [4174/2013](#) (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας.»

Επειδή, εν προκειμένω, δεν εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και την συνδρομή των τασσόμενων υπό του νόμου προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου και στον καταλογισμό των φόρων που προκύπτουν σε κάθε ελεγχόμενη φορολογία. Από την ελεγκτική διαδικασία προκύπτει ότι ουδέποτε καταστρατηγήθηκε η αρχή της χρηστής διοίκησης, καθόσον εξετάσθηκαν και λήφθηκαν υπ' όψιν όλα τα πραγματικά περιστατικά και τα στοιχεία που είχε ο έλεγχος στη διάθεση του. Επομένως, όλες οι προσβαλλόμενες πράξεις έχουν εκδοθεί νομίμως.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο, ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως απαράδεκτος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ./01.02.2020 ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάριση τελούσης Εταιρείας με την επωνυμία, με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

1) της υπ' αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 11.840,00 €

2) της υπ' αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικής περιόδου 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό Φ.Π.Α. βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 101.113,50 €

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.