



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 09/09/2022

Αριθμός απόφασης: 2737

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604537

Fax : 2131604567

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) .

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

3. Την από 11/04/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., η οποία εδρεύει στο, επί της οδού, κατά: α) της υπ' αριθμ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, β) της υπ' αριθμ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, γ) της υπ' αριθμ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/03/2018 - 31/12/2018 δ) της υπ' αριθμ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019- 31/12/2019, ε) της υπ' αριθμ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2020- 31/12/2020, στ) της υπ' αριθμ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2021 -

31/12/2021, ζ) της υπ' αριθ./2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου του αρθ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 2021, η) της υπ' αριθμ./2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου του αρθ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 2021 και θ) της υπ' αριθμ. πρωτ./2022 Πράξης επιβολής προληπτικών ή διασφαλιστικών μέτρων (αρθρ. 46 Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας καθώς και τις από 03-03-2022 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας.

6. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/09-09-2022 πόρισμα του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επί της με αριθ./2022 πράξης αναπομπής της Υπηρεσίας μας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 11/04/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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:

Με την υπ' αριθμ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολή Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας δεν αναγνωρίστηκε η δηλωθείσα ζημιά χρήσης ύψους 8.502,00 ευρώ.

Με την υπ' αριθμ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολή Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 166.986,81 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 83.493,41 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **250.480,22 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολή Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/03/2018 - 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας προσδιορίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσού **2.441,21 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολή Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/03/2019 - 31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 146.095,43 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 73.047,72 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **219.143,15 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολή Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/03/2020 - 31/12/2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 159.295,95 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 79.648,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **238.943,95 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολή Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/03/2021 – 31/12/2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 6.449,72 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 3.224,87 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **9.674,59 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ./2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου του αρθ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους **500,00 ευρώ**, καθώς δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα με το με αρ. πρωτ./2021 Αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν.4174/2013.

Με την υπ' αριθμ./2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου του αρθ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους **1.000,00 ευρώ** λόγω πρώτης υποτροπής, καθώς δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα με το με αρ. πρωτ./2021 Αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν.4174/2013.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν μετά τον μερικό έλεγχο εισοδήματος και ΦΠΑ που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα, σε εκτέλεση των με αριθμό/2021 και/2021 εντολών μερικού φορολογικού ελέγχου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέα για τις περιόδους 07/03/2018 -31/12/2019 (εισόδημα και ΦΠΑ) και 01/01/2020 - 31/03/2021 (ΦΠΑ) αντίστοιχα.

Σε εκτέλεση της αριθμ./2021 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου, στις 17/05/2021 επιδόθηκε στην προσφεύγουσα το με αρ. πρωτ./2021 Αίτημα παροχής πληροφοριών (άρ.14 ν.4174/2013) προκειμένου να προσκομίσει εντός προθεσμίας πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την κοινοποίηση της πρόσκλησης, τα βιβλία και τα στοιχεία που τήρησε, κατά την περίοδο 07/03/2018 έως 31/12/2019, καθώς και όλα τα δικαιολογητικά εγγραφών των βιβλίων για την περίοδο αυτή. Επίσης της γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού. Η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο μέρος των ζητηθέντων με το ως άνω Αίτημα παροχής πληροφοριών και συγκεκριμένα τα κάτωθι βιβλία και στοιχεία:

- Ισοζύγια Γενικού και Αναλυτικού Καθολικού μηνών Μαρτίου έως και Δεκεμβρίου 2018.
- Ισοζύγια Γενικού και Αναλυτικού Καθολικού μηνών Ιανουαρίου έως και Δεκεμβρίου 2019.
- Τιμολόγια πωλήσεων εκδόσεως της ελεγχόμενης επιχείρησης συνολικής καθαρής αξίας 106.686,50 ευρώ της περιόδου 01/01 - 31/12/2019.
- Τιμολόγια αγοράς με λήπτη την ελεγχόμενη επιχείρηση συνολικής καθαρής αξίας 119.822,96 ευρώ της περιόδου 01/01 - 31/12/2019.
- Παραστατικά δαπανών συνολικής καθαρής αξίας 3.733,90 ευρώ της περιόδου 01/01 - 31/12/2019.

Δεν προσκόμισε τα αρχεία στα οποία καταχωρούνται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός (ημερολόγια), αρχεία με τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού (αναλυτικά καθολικά), καθώς και αρχεία ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων, ιδιόκτητων αποθεμάτων, αποθεμάτων τρίτων, λοιπών περιουσιακών στοιχείων, λογαριασμών καθαρής θέσης και τα λοιπά αρχεία που υποχρεούται να τηρεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν.4308/2014, καθώς και τα ληφθέντα στοιχεία αγορών - δαπανών της περιόδου

07/03 - 31/12/2018. Επίσης δεν προσκόμισε όλα τα παραστατικά για την τμηματική ή ολική εξόφληση των αγορών και δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Επίσης σε εκτέλεση της αριθμ./2021 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου, στις 17/05/2021 επιδόθηκε στην προσφεύγουσα το με αρ. πρωτ./2021 αίτημα παροχής πληροφοριών (άρ.14 ν.4174/2013) προκειμένου να προσκομίσει εντός προθεσμίας πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την κοινοποίηση της πρόσκλησης, τα βιβλία και τα στοιχεία που τήρησε, κατά την περίοδο 01/01/2020 έως 31/03/2021, καθώς και όλα τα δικαιολογητικά εγγραφών των βιβλίων για την περίοδο αυτή. Επίσης της γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού. Παρόλο που παρήλθε η προβλεπόμενη προθεσμία, η προσφεύγουσα, δεν ανταποκρίθηκε στο παραπάνω αίτημα παροχής πληροφοριών, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρ. 5 § 14 του Ν.4308/2014 και 14 § 2, 23§1,2 και 24 του ν.4174/13 όπως αυτές ισχύουν.

Κατόπιν τούτων, δεν κατέστη δυνατόν να διενεργηθούν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις και το εισόδημα της προσφεύγουσας προσδιορίστηκε με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013. Οι αγορές και δαπάνες δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο επειδή λόγω της μη προσκόμισης των αρχείων που αναφέρονται παραπάνω δεν ήταν δυνατό να διαπιστωθεί αν πληρούνται οι προϋποθέσεις έκπτωσης αυτών σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 22 ν.4172/2013.

Στο ΦΠΑ ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές όπως προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα στη φορολογία εισοδήματος για τα έτη 2018, 2019, όπως δηλώθηκαν στη δήλωση εισοδήματος για το έτος 2020 και όπως δηλώθηκαν στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για το 2021. Όσον αφορά τις φορολογητέες εισροές, δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου στις περιπτώσεις όπου δεν προσκομίστηκαν τα σχετικά παραστατικά. Οι διαφορές φόρου που προέκυψαν από τον έλεγχο καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα με τις προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ.

Επίσης για τις διαπιστωθείσες από τον έλεγχο παραβάσεις επιβλήθηκαν τα ανάλογα πρόστιμα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη ότι:

- Πλημμελής έλεγχος - έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.
- Έλαβαν χώρα εσφαλμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις που εξήχθησαν χωρίς να ληφθούν υπόψη οι δαπάνες που είχε κατά το επίδικο χρονικό διάστημα των ελεγχόμενων χρήσεων.
- Τόσο οι προσβαλλόμενες εκθέσεις ελέγχου όσο και οι προσβαλλόμενες πράξεις που εκδοθήκαν βάσει αυτής περιέχουν την πλημμέλεια της μη επαρκούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας όπως επιβάλλεται από τις διατάξεις του Συντάγματος και του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας.
- Προς απόδειξη των ισχυρισμών της προσκόμισε στοιχεία (γενικά καθολικά, αποδείξεις, εγγραφές καταθέσεων κλπ).

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσβάλλεται **απαραδέκτως** μεταξύ άλλων η υπ' αριθμ. πρωτ./2022 Πράξη επιβολής προληπτικών ή διασφαλιστικών μέτρων (αρθρ. 46 Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας καθώς

σύμφωνα με στις διατάξεις της ΠΟΛ. 1204/2016 Εγκυκλίου ΓΓΔΕ, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του ν.4446/2016, αναφέρεται: «Κατόπιν των ανωτέρω, δεν θα υποβάλλονται ενδικοφανείς προσφυγές ενώπιον της Δ.Ε.Δ. για πράξεις διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου που εκδίδονται από την 22/12/2016, ημερομηνία δημοσίευσης του ν.4446/2016, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 5 και 6 του άρθρου 46 του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/13), οι οποίες θα προσβάλλονται απευθείας στο αρμόδιο διοικητικό δικαστήριο (Πρόεδρο Πρωτοδικών), κατά τα προβλεπόμενα στο άρθρο 14 της περ. δ της παρ.2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.»

Επειδή, οι διατάξεις του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/23-7-2013), ορίζουν, ότι:

«Άρθρο 28. Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων

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

«Άρθρο 27. Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης

1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων 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»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

- α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,
- β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,
- γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,
- δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.»

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 48 του ν.2859/2000, ορίζεται: «1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο ΔΟΥ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Κατά την υποβολή της ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α. που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36 και σε περίπτωση κατά την οποία το δηλούμενο από τον υποκείμενο στον φόρο τίμημα υπολείπεται της αγοραίας αξίας, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ελέγχει άμεσα την ακρίβεια της υποβαλλόμενης δήλωσης, λαμβάνοντας υπόψη του τις αξίες όπως αυτές ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και στη φορολογία εισοδήματος, καθώς και το συνολικό κόστος του παραδιδόμενου ακινήτου σε συνδυασμό με τα τεχνικά, ποσοτικά και οικονομικά δεδομένα που αφορούν την άδεια ανέγερσης του ακινήτου. Σε περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στο φόρο δεν αποδέχεται το αποτέλεσμα του ελέγχου αυτού, η αξία του παραδιδόμενου ακινήτου υπόκειται στη δεσμευτική κρίση του Σώματος Ορκωτών Εκτιμητών.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζεται ο τρόπος, η διαδικασία και κάθε αναγκαίο στοιχείο ή λεπτομέρεια που αφορά τον έλεγχο αυτόν.

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 ΔΟΥ 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.

...

6. Ο υπόχρεος στο φόρο επιδεικνύει ή παραδίδει κάθε έγγραφο ή άλλο στοιχείο που του ζητούν για τη διεξαγωγή του ελέγχου....»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 54 “Διαδικαστικές Παραβάσεις” του ν.4174/2013: « 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:

α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,

β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,

γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου,

δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,

ε) δεν συνεργαστεί στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου,

στ) δεν γνωστοποιήσει στη Φορολογική Διοίκηση το διορισμό του φορολογικού εκπροσώπου του,

ζ) δεν προβαίνει σε εγγραφή στο φορολογικό μητρώο ή εγγράφεται στο φορολογικό μητρώο περισσότερες φορές,

η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 “Βιβλία και Στοιχεία” του ν.4174/2013: «Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, 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.

2. Τα λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί” [2] πρέπει να διαφυλάσσονται κατ’ ελάχιστον:

α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή

β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή

γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν.4174/2013: «Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν,

εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.»

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ. 2 και 3 του άρθρου 54 “Διαδικαστικές Παραβάσεις” του ν.4174/2013: «2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά ...

β) εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β , γ και δ της παραγράφου 1...

γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β , γ , δ και στ της παραγράφου 1 "....και

δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β , γ , δ και στ της παραγράφου 1...

ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις έ , ζ , ή και ιδ της παραγράφου 1...

3. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με το παρόν άρθρο πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, σε εκτέλεση των αριθμ./2021 και/2021 εντολών μερικού φορολογικού ελέγχου, στις 17/05/2021 επιδόθηκε στην προσφεύγουσα τα με αρ. πρωτ./2021 και/2021 Αιτήματα παροχής πληροφοριών (άρ.14 ν.4174/2013) προκειμένου να προσκομίσει εντός προθεσμίας πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την κοινοποίηση της πρόσκλησης, τα βιβλία και τα στοιχεία που τήρησε, κατά την περίοδο 07/03/2018 έως 31/12/2019 και την περίοδο 01/01/2020 έως 31/03/2021 αντίστοιχα, καθώς και όλα τα δικαιολογητικά εγγραφών των βιβλίων για την περίοδο αυτή. Επίσης της γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση των προσωρινών διορθωτικών προσδιορισμών. Η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο μέρος των ζητηθέντων όσον αφορά την περίοδο 07/03/2018 έως 31/12/2019 και δεν ανταποκρίθηκε όσον αφορά την περίοδο 01/01/2020 έως 31/03/2021. Κατόπιν τούτων ορθώς της επιβλήθηκαν τα πρόστιμα του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις.

Επειδή στο άρθρο 65 του ν.4174/2013, ορίζεται:

«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 η προσφεύγουσα με την ενδικοφανή προσφυγή της και το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/28-07-2022 Πρωτόκολλο Παράδοσης προσκόμισε έγγραφα σε ηλεκτρονική μορφή τα οποία κρίθηκαν ως νέα στοιχεία.

Επειδή, δεν προέκυπτε από την ενδικοφανή προσφυγή καθώς και από και τις από 03-03-2022 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου, της ελέγχουσας φορολογικής Αρχής, αν τα ανωτέρω στοιχεία τα είχε στη διάθεσή της κατά τη διενέργεια του ελέγχου και τα έλαβε υπόψη της κατά τη σύνταξη των ως άνω εκθέσεων μερικού ελέγχου και προς τούτο κρίθηκε ότι απαιτούνταν πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις .

Επειδή, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, η Υπηρεσία μας ανέπεμψε την υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας με το αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2022 ΕΜΠ/28-07-2022 διαβιβαστικό έγγραφο (αρ. πράξης/2022 της Δ.Ε.Δ.), προκειμένου να γίνει συμπληρωματικός έλεγχος βάσει των νέων στοιχείων και να μας αποστείλει σχετικό πόρισμα εντός προθεσμίας δέκα (10) ημερών. Το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής σε απάντηση των προαναφερομένων απέστειλε τις με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/09-09-2022 Συμπληρωματικές Ελεγκτικές Επαληθεύσεις επί της ως άνω πράξης αναπομπής.

Επειδή στο με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/09-09-2022 πόρισμα (Συμπληρωματικές Ελεγκτικές Επαληθεύσεις) του Προϊσταμένου του 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί της με αριθ./2022 πράξης αναπομπής της Υπηρεσίας μας, αναφέρεται σχετικά με τα νέα στοιχεία και τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας: «...Τα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων σε ηλεκτρονική μορφή (2 συσκευές αποθήκευσης USB), με την ενδικοφανή προσφυγή του στη Δ.Ε.Δ. είναι τα κάτωθι:

1. παραστατικά αγορών- δαπανών για το χρονικό διάστημα 1/1-31/12/ 2019, αναλυτικά ως κάτωθι:

Αγορές

A/A	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΦΜ	ΑΡ. ΠΑΡ/ΚΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
1			TIM/ΔΑ:	7/3/2019	4.303,28	535,77	4.839,05
2			TIM/ΔΑ:	20/3/2019	36.326,61	8.718,39	45.045,00
3			ΠΙΣΤ	21/3/2019	-726,43	-174,35	-900,78
4			TIM:.....	22/3/2019	463,20	93,51	556,71
5			TIM:.....	24/4/2019	8.594,24	2.047,12	10.641,36
6			TIM:.....	25/4/2019	89,51	20,65	110,16
7			TIM/ΔΑ:	25/4/2019	595,20	142,85	738,05
8			TIM:.....	2/5/2019	8.603,14	2.049,26	10.652,40
9			TIM:.....	8/5/2019	8.292,50	1.974,70	10.267,20
10			TIM:.....	9/5/2019	6.109,37	1.454,98	7.564,35
11			TIM:.....	9/5/2019	1.420,64	338,14	1.758,78
12			TIM:.....	14/5/2019	5.297,08	1.261,44	6.558,52
13			TIM:.....	15/5/2019	1.056,19	252,08	1.308,27
14			TIM/ΔΑ:	20/5/2019	2.078,85	403,14	2.481,99
15			TIM:.....	22/5/2019	1.312,46	231,13	1.543,59
16			TIM:.....	22/5/2019	7.121,42	1.696,46	8.817,88
17			TIM/ΔΑ:	23/5/2019	259,49	36,87	296,36

18	.....	.....	TIM:.....	28/5/2019	9.990,15	2.380,73	12.370,88
19	.....	.....	TIM:.....	7/6/2019	9.140,31	2.175,36	11.315,67
20	.....	.....	TIM:.....	21/6/2019	800,64	192,15	992,79
21	.....	.....	TIM:.....	30/7/2019	4.595,92	573,05	5.168,97
22	.....	.....	TIM:.....	11/12/2019	4.099,19	508,48	4.607,67

ΣΥΝΟΛΑ: 119.822,96 26.911,91 146.734,87

Δαπάνες

A/A	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΦΜ	ΑΡ. ΠΑΡ/ΚΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
1			TIM:	16/1/2019	2.300,00	552,00	2.852,00
2			TIM/ΔΑ:	18/1/2019	82,09	19,70	101,79
3			TIM/ΔΑ:	18/1/2019	56,36	13,52	69,88
4			TIM:.....	23/1/2019	116,87	28,04	144,91
5				23/1/2019	19,13	2,87	22,00
6			TIM/ΔΑ:.....	4/3/2019	226,38	54,14	280,52
7			TIM/ΔΑ:	27/3/2019	50,00	12,00	62,00
8			TIM:.....	8/4/2019	20,48	4,92	25,40
9			TIM:.....	17/4/2019	55,00	13,20	68,20
10			TIM:.....	24/4/2019	271,78	65,23	337,01
11			TIM:.....	21/5/2019	27,52	5,66	33,18
12			TIM:.....	30/5/2019	442,00	106,08	548,08
13			TIM/ΔΑ:	23/10/2019	36,29	8,71	45,00
16	ΕΞΟΔΑ ΚΙΝΗΣΗΣ						157,00
ΣΥΝΟΛΑ:					3.703,90	886,07	4.589,97

2. παραστατικά εσόδων για τους μήνες Μάρτιο, Απρίλιο, Μάιο, Ιούνιο, Ιούλιο, Αύγουστο και Οκτώβριο του έτους 2019

3. παραστατικά εσόδων για τους μήνες Ιανουάριο έως και Δεκέμβριο του έτους 2020.

4. παραστατικά εσόδων για τον μήνα Φεβρουάριο του έτους 2021.

5. Αναλυτικό καθολικό Λογ. 14.09.00.0024 από 01/01/2018 έως 31/12/2018

6. Αναλυτικό καθολικό Λογ. 20.01.00.0013 από 01/01/2018 έως 31/12/2018

7. Αναλυτικό καθολικό Λογ. 12.00.00.0024, Λογ. 14.03.00.0024, Λογ. 14.09.00.0024 από 01/01/2019 έως 31/12/2019

8. Αναλυτικό καθολικό Λογ. 20.00.00.0024, Λογ. 20.01.00.0000, Λογ.20.01.00.0013, Λογ.20.01.00.0024, Λογ.20.02.00.0000 & Λογ.20.03.00.0000 από 01/01/2019 έως 31/12/2019

9. Αναλυτικό καθολικό Λογ. 61.01.01.0024, Λογ. 62.04.00.0000, Λογ.62.04.03.0024, Λογ. 64.00.00.0024, Λογ. 64.02.00.0024, Λογ. 64.02.01.0024, Λογ. 64.02.03.0024, Λογ. 64.02.07.0024, Λογ. 64.05.01.0000, Λογ. 64.07.03.0024, Λογ. 64.98.00.0000, Λογ. 64.98.99.0000, Λογ. 64.98.99.0006, Λογ. 64.98.99.0013, Λογ. 64.98.99.0024 & Λογ. 65.05.00.0000 από 01/01/2019 έως 31/12/2019

10. Αναλυτικό καθολικό Λογ.70.00.00.0000, Λογ. 70.00.00.0013, & Λογ. 70.00.00.0024 από 01/01/2019 έως 31/12/2019
11. Αναλυτικό καθολικό Λογ.13.00.00.0000 & Λογ. 13.00.00.0024 από 01/01/2020 έως 31/12/2020
12. Αναλυτικό καθολικό Λογ. 20.01.00.0000, Λογ.20.01.00.0013 & Λογ.20.01.00.0024 από 01/01/2020 έως 31/12/2020
13. Αναλυτικό καθολικό Λογ. 60.00.00.0000, Λογ. 60.00.03.0000, Λογ. 60.00.07.0000, Λογ. 60.00.08.0000, Λογ. 60.02.04.0000, Λογ. 60.03.00.0000, Λογ. 61.00.02.0024, Λογ. 61.01.01.0024, Λογ. 62.03.00.0024, Λογ. 62.04.01.0000, Λογ.62.07.02.0024, Λογ. 64.00.00.00.00, Λογ. 64.00.00.0024, Λογ. 64.00.04.0024, Λογ. 64.05.01.0000, Λογ. 64.07.03.0024, Λογ. 64.98.00.0000, Λογ. 64.98.99.0000, Λογ. 64.98.99.0006, Λογ. 64.98.99.0013, Λογ. 64.98.99.0024 & Λογ. 65.05.00.0000 από 01/01/2020 έως 31/12/2020
14. Αναλυτικό καθολικό Λογ.70.00.00.0000, Λογ. 70.00.00.0013, Λογ. 70.00.00.0024, Λογ. 74.03.00.0003, Λογ. 76.03.00.0309 από 01/01/2020 έως 31/12/2020.
15. Αναλυτικό καθολικό Λογ. 20.01.00.0000, Λογ.20.01.00.0013 & Λογ.20.01.00.0024 από 01/01/2021 έως 31/03/2021
16. Αναλυτικό καθολικό Λογ. 60.00.00.0000, Λογ. 60.00.03.0000, Λογ. 60.00.07.0000, Λογ. 60.00.08.0000, Λογ. 60.03.00.0000, Λογ. 61.00.02.0024, Λογ. 61.01.01.0024, Λογ. 62.04.01.0000, Λογ.62.07.02.0024, Λογ. 64.00.00.0024, Λογ. 64.07.03.0024, Λογ. 64.98.99.0000, Λογ. 64.98.99.0013, Λογ. 64.98.99.0024 & Λογ. 65.05.00.0000 από 01/01/2020 έως 31/03/2021
17. Αναλυτικό καθολικό Λογ.70.00.00.0000, Λογ. 70.00.00.0013, Λογ. 70.00.00.0024, Λογ. 76.03.00.0309 από 01/01/2020 έως 31/03/2021.
18. εκτύπωση κινήσεων πελατειακού λογαριασμού που τηρεί η προσφεύγουσα στην με αριθμό λογαριασμού για το χρονικό διάστημα 1/1/2018-31/12/2021
19. εκτύπωση κινήσεων λογαριασμού που τηρεί η προσφεύγουσα στην με αριθμό λογαριασμού για το χρονικό διάστημα 1/1/2017-14/2/2022
20. εκτύπωση κινήσεων πληρωμών μέσω vinarayments για το χρονικό διάστημα 2021

3. ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ - ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΠΙ ΤΩΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΘΕΝΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

3.1 ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΤΗ 2018-2019-2020-2021

Ο έλεγχος δεν προέβη σε ελεγκτικές επαληθεύσεις – διαπιστώσεις επί των παραστατικών εσόδων που προσκόμισε ο προσφεύγων, επειδή με την αριθ. πρωτ./2022 ενδικοφανή προσφυγή του, δεν αμφισβητεί το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων που προσδιορίσθηκε κατά τον αρχικό έλεγχο της υπηρεσίας μας, με τις με ημερομηνία 3/3/2022 εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Εισοδήματος Ν.4172/2013 φορολογικών ετών 2018-2019, Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α του Ν.2859/2000 ετών 2018-2019 & Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α του Ν.2859/2000 ετών 2020-2021.

3.2 ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΣ ΑΓΟΡΕΣ - ΔΑΠΑΝΕΣ

3.2.1 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

Φορολογία Εισοδήματος & φπα

Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα παραστατικό αγοράς – δαπάνης για το έτος 2018, με την με αριθ. πρωτ./2022 ενδικοφανή προσφυγή του, όπως δεν είχε προσκομίσει αυτά, κατόπιν του με αρ. πρωτ./2021 Αιτήματος παροχής πληροφοριών (άρ.14 ν.4174/2013), που του είχε επιδοθεί κατά τον έλεγχο της Υπηρεσίας μας. Επίσης δεν προσκόμισε αρχείο στο οποίο καταχωρείται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός (ημερολόγιο) που υποχρεούται να τηρεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4308/2014.

Επομένως ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος και του ΦΠΑ, παραμένει όπως προσδιορίσθηκε με τις με ημερομηνία 3/3/2022 εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Εισοδήματος Ν.4172/2013 φορολογικών ετών 2018-2019 & Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α του Ν.2859/2000 ετών 2018-2019.

3.2.2 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

Τα παραστατικά αγορών - δαπανών για το έτος 2019, που προσκόμισε ο προσφεύγων σε ηλεκτρονική μορφή, όπως αναφέρονται αναλυτικά πιο πάνω, με την με αριθ. πρωτ./2022 ενδικοφανή προσφυγή του, τα είχε προσκομίσει κατόπιν του με αρ. πρωτ./2021 Αιτήματος παροχής πληροφοριών (άρ.14 ν.4174/2013), που του είχε επιδοθεί κατά τον έλεγχο της Υπηρεσίας μας. Αυτό αναφέρεται στις με ημερομηνία 3/3/2022 εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Εισοδήματος Ν.4172/2013 φορολογικών ετών 2018-2019 (κεφαλ. 6. ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ) και Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α του Ν.2859/2000 ετών 2018-2019 (κεφαλ. 5. ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ) που σας έχουμε ήδη αποστείλει.

Φορολογία Εισοδήματος

Σύμφωνα με την έκθεση Ελέγχου Εισοδήματος, στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, δεν αναγνωρίσθηκαν από τον έλεγχο οι αγορές και δαπάνες, επειδή λόγω της μη προσκόμισης των αρχείων στα οποία καταχωρούνται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός (ημερολόγιο), αρχεία με τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού (αναλυτικά καθολικά), καθώς και αρχεία ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων, ιδιόκτητων αποθεμάτων, αποθεμάτων τρίτων, λοιπών περιουσιακών στοιχείων, λογαριασμών καθαρής θέσης και τα λοιπά αρχεία που υποχρεούται να τηρεί σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 3 & 4 του ν.4308/2014, δεν ήταν δυνατό να διαπιστωθεί αν πληρούνται οι προϋποθέσεις έκπτωσης αυτών σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 22 ν 4172/2013.

Κατά τον εκ νέου έλεγχο των αγορών δαπανών, σε συνδυασμό με τα αναλυτικά καθολικά και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών, (όπως αναφέρονται αναλυτικά πιο πάνω), που προσκόμισε ο προσφεύγων σε ηλεκτρονική μορφή, με την με αριθ. πρωτ./2022 ενδικοφανή προσφυγή του, για την διαπίστωση αν πληρούνται οι προϋποθέσεις έκπτωσης των αγορών δαπανών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 22 ν 4172/2013 διαπιστώθηκε ότι:

- Δεν προσκόμισε αρχείο στο οποίο καταχωρείται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός (ημερολόγιο) που υποχρεούται να τηρεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4308/2014,

- Δεν προσκόμισε αρχεία ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων, ιδιόκτητων αποθεμάτων, αποθεμάτων τρίτων, λοιπών περιουσιακών στοιχείων, λογαριασμών καθαρής θέσης και τα λοιπά αρχεία που υποχρεούται να τηρεί σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 3 & 4 του ν.4308/2014,

- Από την αιτιολογία των κινήσεων των λογαριασμών που τηρεί στις Τράπεζες, σε συνδυασμό και με τη μη προσκόμιση του Ημερολογίου, δεν είναι δυνατή η αντιστοίχιση των πληρωμών που έχουν γίνει μέσω αυτών και των παραστατικών αγορών – δαπανών που προσκόμισε, τα οποία είναι απαραίτητα για τον λογιστικό προσδιορισμό των κερδών και τον έλεγχο εκπεσιμότητας των δαπανών (τμηματική ή ολική εξόφληση των παραστατικών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, ότι έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής).

Ακόμη δεν μπορεί να διαπιστωθεί αν οι δαπάνες που προσκομίσθηκαν είναι οι συνολικές ή τμήμα αυτών.

Για τους παραπάνω λόγους ο έλεγχος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 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."

προσδιορίζει το εισόδημα της ελεγχόμενης με κάθε διαθέσιμο στοιχείο δεχόμενος ως έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα την αξία των στοιχείων αγορών –δαπανών που προσκομίσθηκαν και κρίνονται συναφή με το αντικείμενο δραστηριότητας της ελεγχόμενης επιχείρησης ως εξής:

Ακαθάριστα Έσοδα ελέγχου	766.477,40
μείον αγορές	119.822,96
μείον δαπάνες- έξοδα	3.703,90
Καθαρά Κέρδη ελέγχου	642.950,54

ΦΠΑ

Όπως αναφέρεται στην με ημερομηνία 3/3/2022 έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α του Ν. 2859/2000 ετών 2018-2019 (κεφαλ. 6.2 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ), που σας έχουμε ήδη αποστείλει, οι παραπάνω αγορές και δαπάνες, για το έτος 2019, έχουν γίνει αποδεκτές προς έκπτωση από τις εκροές.

Επομένως ο προσδιορισμός ... του ΦΠΑ, για το έτος 2019, παραμένει όπως προσδιορίσθηκε με .. ημερομηνία 3/3/2022 εκθέσεις ...Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. του Ν.2859/2000 ετών 2018-2019.

3.2.3 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΤΗ 2020-2021

ΦΠΑ

Σύμφωνα με την με ημερομηνία 3/3/2022 έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. του Ν.2859/2000 ετών 2020-2021, που σας έχουμε αποστείλει, επειδή ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα παραστατικά αγορών – δαπανών κατόπιν του με αρ. πρωτ./2021 αιτήματος παροχής πληροφοριών (άρ.14 ν.4174/2013) που του είχε επιδοθεί κατά τον έλεγχο της Υπηρεσίας μας, δεν αναγνωρίσθηκε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών επειδή οι συναλλαγές δεν αποδεικνύονται, όπως ορίζεται στο άρθρο 32 παρ. 1δ Ν.2859/2000. (κεφ. 6.2 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ) .

Ο προσφεύγων με την με αριθ. πρωτ./2022 ενδικοφανή προσφυγή του δεν προσκόμισε παραστατικά αγορών – δαπανών για τα έτη 2020-2021.

Επομένως ο προσδιορισμός του ΦΠΑ, για τα έτη 2020-2021, παραμένει όπως προσδιορίσθηκε με την με ημερομηνία 3/3/2022 έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α του Ν.2859/2000 ετών 2020-2021.

4. ΠΟΡΙΣΜΑ

Κατόπιν των ανωτέρω συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενεργήθηκαν στα έγγραφα τα οποία προσκομίσθηκαν σε ηλεκτρονική μορφή (2 συσκευές αποθήκευσης USB), στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.) από το φορολογούμενο με την αριθ. πρωτ./2022 ενδικοφανή προσφυγή του και διαβιβάστηκαν στην Υπηρεσία μας για την αξιολόγησή τους, διαφοροποιούνται μόνο τα αποτελέσματα στη φορολογία εισοδήματος για το έτος 2019, όπως αναλυτικά αναφέρονται πιο πάνω, από τα αρχικά πορίσματα του ελέγχου, τα οποία αναγράφονται στις με ημερομηνία 3/3/2022 εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Εισοδήματος Ν.4172/2013 φορολογικών ετών 2018-2019, Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. του Ν.2859/2000 ετών 2018-2019 & Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. του Ν.2859/2000 ετών 2020-2021...»

Επειδή, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος γίνονται μερικώς δεκτοί όσον αφορά το εισόδημα του φορολογικού έτους 2019, σύμφωνα με το ως άνω σαφές και εμπεριστατωμένο πόρισμα που μας απέστειλε το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επί της επί της με αριθ./2022 πράξης αναπομπής της Υπηρεσίας μας, ως αναλυτικά αναφέρουμε παραπάνω. Κατά τα λοιπά θέματα του ελέγχου, οι θέσεις του, όπως αυτές αποτυπώνονται στις 03-03-2022 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου, κρίνονται βάσιμες, νόμιμες και πλήρως αιτιολογημένες

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας): «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 στο 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».

Εν προκειμένω, οι οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου αιτιολογούν πλήρως τις περιπτώσεις κατά τις οποίες υφίσταται αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων, η οποία (αδυναμία) οφείλεται αποκλειστικά στην μη προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων από την προσφεύγουσα τόσο κατά την έναρξη του ελέγχου, οπότε και της κοινοποιήθηκαν τα σχετικά αιτήματα παροχής πληροφοριών όσο και κατόπιν της κοινοποίησης του υπ' αριθμ./2021 Σημειώματος Διαπιστώσεων με τις σχετικές προσωρινές πράξεις καταλογισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ και επιβολής προστίμων.

Επειδή, οι οικείες εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες αποτελούν την αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφουν τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, ενώ στο κεφάλαιο «Διαπιστώσεις Ελέγχου», εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων και τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Στο ίδιο σημείο γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στις προσβαλλόμενες πράξεις γίνεται ο προσδιορισμός του φόρου και των αναλογούντων προσαυξήσεων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Άρα λοιπόν, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των αμφισβητούμενων πράξεων δεν είναι ελλιπής, όπως ανυπόστατα υποστηρίζει η προσφεύγουσα.

Ως εκ τούτου, οι οικείες εκθέσεις ελέγχου αναφέρονται διεξοδικά τόσο στη νομική βάση, όσο και στα γεγονότα και τα πραγματικά περιστατικά που ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο και επομένως, καλύπτεται η υποχρέωση της φορολογικής Διοίκησης περί επαρκούς αιτιολογίας, έτσι όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 64 του Ν. 4174/13.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από **11/04/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., ως εξής:

α. Την απόρριψη της παραπάνω ενδικοφανούς προσφυγής όσον αφορά τις παρακάτω πράξεις, και την επικύρωση αυτών:

1) της υπ' αριθμ./2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας με την οποία δεν αναγνωρίστηκε η δηλωθείσα ζημιά χρήσης ύψους 8.502,00 ευρώ.

2) της υπ' αριθμ./2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/03/2018 - 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας με την οποία προσδιορίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσού **2.441,21 ευρώ**.

3) της υπ' αριθμ./2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση

Διαφορά φόρου	146.095,43 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	73.047,72 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	219.143,15 €

4) της υπ' αριθμ./2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2020 –31/12/2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση

Διαφορά φόρου	159.295,95 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	79.648,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	238.943,95 €

5) της υπ' αριθμ./2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2021 – 31/12/2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση

Διαφορά φόρου	6.449,72 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	3.224,87 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	9.674,59 €

6) της υπ' αριθ./2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου του αρθ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση

Συνολικό ποσό: 500,00 €

7) της υπ' αριθμ./2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου του αρθ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Συνολικό ποσό: 1.000,00 €

β. Την απόρριψη της παραπάνω ενδικοφανούς προσφυγής όσον αφορά την παρακάτω πράξη ως απαράδεκτη:

της υπ' αριθμ. πρωτ./2022 Πράξης επιβολής προληπτικών ή διασφαλιστικών μέτρων (αρθρ. 46 Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας.

γ. την μερική αποδοχή της παραπάνω ενδικοφανούς προσφυγής όσον αφορά την παρακάτω πράξη και την τροποποίηση αυτής ως εξής:

της υπ' αριθμ./2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα Κέρδη Ή Ζημιά		70.698,9 9	766.477,4 0	642.950,5 4	572.251,5 5
Φόρος 24%	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	16.967,7 6	183.954,5 7	154.308,1 3	
Συμπληρωματικός φόρος 3%		0	0	0	
ΣΥΝΟΛΟ		16.967,7 6	183.954,5 7	154.308,1 3	
Φόρος προκαταβληθείς		0	0	0	
Φόρος παρακρατηθείς		0	0	0	
ΣΥΝΟΛΟ		16.967,7 6	183.954,5 7	154.308,1 3	137.340,3 7
Προκαταβολή φόρου		8.483,88	8.483,88	8.483,88	
Τέλος επιτηδεύματος		1.000,00	1.000,00	1.000,00	
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ ΟΓΑ εκπροθέσμου				0	
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ			83.493,41	68.670,18	68.670,18
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρ/μου					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	26.451,6 4	276.931,8 6	232.462,1 9	206.010,5 5
	για επιστροφή		0	0	

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

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.