



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 24/06/2022

Αριθμός απόφασης: 2391

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

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 27/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με Α.Φ.Μ., κατοίκου , επί της οδού , κατά: 1) της υπ' αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015, 2) της υπ' αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016, 3) της υπ' αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017, 4) της υπ' αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/07/2015 - 30/09/2015, 5) της υπ' αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/03/2016, 6) της υπ' αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/04/2016 - 30/06/2016, 7) της υπ' αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού

Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/07/2016 – 30/09/2016, 8) της υπ' αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/10/2016 – 31/12/2016, 9) της υπ' αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/03/2017, 10) της υπ' αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/04/2017 – 30/06/2017, 11) της υπ' αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/07/2017 – 30/09/2017, 12) της υπ' αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/10/2017 – 31/12/2017, 13) της υπ' αριθ./2021 Απόφασης Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2015 – 31/12/2015 και 14) της υπ' αριθ./2021 Απόφασης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καθώς και τις από **14.12.2021** οικείες εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/29-03-2022 πόρισμα του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επί της με αριθ./2022 πράξης αναπομπής της Υπηρεσίας μας.

6. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/23.05.2022 Συμπληρωματικό Υπόμνημα.

7. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/17.06.2022 Συμπληρωματικό Υπόμνημα.

8. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/23.06.2022 Συμπληρωματικό Υπόμνημα.

9. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/24-06-2022 πόρισμα του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της με αριθ./2021 πράξης αναπομπής της Υπηρεσίας μας και του με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2022 ΕΜΠ/20-06-2022 εγγράφου της Υπηρεσίας μας για αποστολή συμπληρωματικών στοιχείων σχετικών με την αναπομπή.

10. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 27/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 123.901,80 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 61.950,90 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 23.177,96 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **209.030,66 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 63.249,05 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 31.624,53 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 16.122,55 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **110.996,13 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 36.455,08 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 18.227,54 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 9.000,13 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **63.682,75 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/07/2015 - 30/09/2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 19.197,02 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 9.598,51 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **28.795,53 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/03/2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 14.101,67 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 7.050,84 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **21.152,51 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/04/2016 - 30/06/2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 22.560,66 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 11.280,33 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **33.840,99 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/07/2016 - 30/09/2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 15.763,98 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 7.881,99 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **23.645,97 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/10/2016 - 31/12/2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 14.312,44 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 7.156,22 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **21.468,66 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/03/2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 12.844,76 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 6.422,38 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **19.267,14 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/04/2017 - 30/06/2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 24.102,42 ευρώ,

πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 12.051,21 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **36.153,63 ευρώ.**

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/07/2017 - 30/09/2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 16.742,72 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 8.371,36 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **25.114,08 ευρώ.**

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/10/2017 - 31/12/2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 16.486,52 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 8.243,26 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **24.729,78 ευρώ.**

Με την υπ' αριθμ./2021 Απόφαση Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 30.000,00 ευρώ επειδή δεν εξέδωσε εκατόν ογδόντα δύο (182) ΑΛΣ κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 12 & 13 του Ν.4308/2014 που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 & 2 του Ν. 4174/2013.

Με την υπ' αριθμ./2021 Απόφαση Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 2.500,00 ευρώ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε του Ν. 4174/2013 επειδή δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα ζητηθέντα στοιχεία.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν μετά τον μερικό έλεγχο που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα για την φορολογική περίοδο 01/01/2015 - 31/12/2017, σύμφωνα με τις/2020 και/2021 εντολές μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. προκειμένου να διαπιστωθεί η απόκρυψη ή μη φορολογητέας ύλης για τα υπό κρίση έτη με βάση τις διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ΕΛΠ.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν τα υπ' αριθμ. πρωτ./2018 και ΔΕΛ Α ΕΞ 2020 ΕΜΠ έγγραφα της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας και της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης. Από τα ανωτέρω έγγραφα και δη από το με αριθμ. πρωτ./2018 που αφορά υποβολή δικογραφίας προκαταρκτικής εξέτασης του Υπουργείου Προστασίας του Πολίτη, Αρχηγείο Ελληνικής Αστυνομίας, Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας προς τον Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, προέκυψε ότι από την έρευνα που διεξήχθη την 08/09/2016 στην επιχείρηση του προσφεύγοντα κατασχέθηκε ένα τερματικό ασφαλούς αποδοχής πληρωμών με πιστωτική και χρεωστική κάρτα σε σημεία πώλησης POS, σειριακού αριθμού όπου και εντοπίστηκαν 182 συναλλαγές συνολικής αξίας 102.662,33 ευρώ.

Από τον έλεγχο αυτό διαπιστώθηκε ότι κατά τα υπό κρίση έτη 2015, 2016 και 2017 πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και ο έλεγχος εφάρμοσε για τον προσδιορισμό του εισοδήματός από επιχειρηματική δραστηριότητα τις έμμεσες τεχνικές μεθόδους ελέγχου και προσδιόρισε τη φορολογητέα ύλη με την εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 § 1 περ. β' του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και

συγκεκριμένα με την μέθοδο της Τεχνικής Ανάλυσης Ρευστότητας η οποία επιλέχθηκε, ως η ενδεδειγμένη βάσει των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της υπό κρίση υπόθεσης.

Οι διαφορές φόρου που προέκυψαν από τον έλεγχο καταλογίστηκαν στον προσφεύγοντα με τις προσβαλλόμενες πράξεις Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ.

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

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και τα υπομνήματα του ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος ότι:

- Προσκόμιση των τηρουμένων βιβλίων για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017. Κατόπιν προσκομίσεως των προαναφερθέντων αρχείων, πρέπει να γίνουν στο σύνολό τους δεκτές προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχειρήσεως οι νομίμως καταχωρισθείσες στα τηρηθέντα βιβλία του δαπάνες και, επίσης, να γίνει δεκτός προς έκπτωση από τον Φ.Π.Α. εκροών ο Φ.Π.Α. εισροών, που αφορά στις εν λόγω δαπάνες.
- Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός δήθεν αποκρυσβείσης φορολογητέας ύλης δυνάμει εισπράξεων μέσω POS.
- Λόγω προβλήματος ταμειακής ρευστότητας, χορηγήθηκαν δάνεια από φιλικά και οικογενειακά πρόσωπα μέσω της χρήσης χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών στο τερματικό που ήταν συνδεδεμένο με λογαριασμό στην αλλοδαπή, με αποτέλεσμα να δημιουργείται η εντύπωση ότι αγόραζαν εμπορεύματα, ενώ στην πραγματικότητα οι εν λόγω συναλλαγές αφορούσαν εκταμίευση επιμέρους δανείων.
- Αντίθεση των διατάξεων του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013 προς το άρθρο 78§§1,4 του Συντάγματος.
- Παράνομη, αβάσιμη και αναιτιολόγητη εφαρμογή των εμμέσων τεχνικών ελέγχου.
- Εσφαλμένη εφαρμογή των εμμέσων τεχνικών ελέγχου.

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 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...»

Επειδή, σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, με τα με αριθμ. πρωτ./2021,/2021 και/2021 Αιτήματα Παροχής Πληροφοριών που αφορούσαν τα υπό κρίση έτη 2015-2017 καθώς και με τις αριθμ πρωτ./2021 και/2021 προσκλήσεις του άρθρου 14, 23, 24 & 25 του Ν.4174/2013 κλήθηκε ο προσφεύγων να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα τηρηθέντα βιβλία χρήσης 2016 και 2017 καθώς και τα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία του άρθρου 4 του Ν. 4308/2014. Έως την ημερομηνία σύνταξης των εκθέσεων ελέγχου, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. τα ζητηθέντα με τις ανωτέρω προσκλήσεις στοιχεία και προς τούτο ορθώς του επιβλήθηκε πρόστιμο δύο χιλιάδες πεντακόσια ευρώ (2.500,00 €) σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 54§2 περ. ε' Ν. 4174/2013.

Επειδή ο προσφεύγων με την ενδικοφανή προσφυγή του, προσκόμισε και επικαλέστηκε τα κατωτέρω έγγραφα, τα οποία κρίθηκαν ως νέα στοιχεία:

- Μηνιαίες καταστάσεις (βιβλίο εσόδων - εξόδων) φορολογικών ετών 2016 και 2017.
- Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων (κατάσταση απογραφής) για τα φορολογικά έτη 2015, 2016 και 2017.
- Βιβλιάριο συντηρήσεως Φ.Τ.Μ.

Επειδή, όπως προέκυψε από τις από **14.12.2021** οικείες εκθέσεις ελέγχου της ελέγχουσας φορολογικής Αρχής, τα ανωτέρω στοιχεία δεν τα είχε στη διάθεσή της κατά τη διενέργεια του ελέγχου και δεν ήταν δυνατό να τα λάβει υπόψη της κατά τη σύνταξη των από **14.12.2021** οικείων εκθέσεων ελέγχου.

Επειδή, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, η Υπηρεσία μας ανέπεμψε την υπόθεση στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με το αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2022 ΕΜΠ/11-03-2022 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 δεκαπέντε (15) ημερών. Επίσης απέστειλε στον προσφεύγοντα με την με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2021/10-03-2022 «κλήση προς ακρόαση με υποβολή εγγραφών απόψεων» προκειμένου ο προσφεύγων να εκθέσει τυχόν περαιτέρω απόψεις του σχετικά με τα συμπληρωματικά στοιχεία που προσκόμισε με την ενδικοφανή προσφυγή, για την απόδειξη των προβαλλόμενων σε αυτήν λόγων. Το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. σε απάντηση των προαναφερομένων απέστειλε το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/29-03-2022 πόρισμα επί της ως άνω πράξης αναπομπής.

Επειδή ο προσφεύγων με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/23.05.2022 Υπόμνημα του, επικαλέστηκε και προσκόμισε το κατωτέρω έγγραφο τα οποία κρίθηκε ως νέο στοιχείο.

➤ Την με αριθμό/2022 απόφαση του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Πατρών, κατόπιν εκδικάσεως της υπ' αριθμ./2020 Εφέσεως του κατά της υπ' αριθμ./2018 αρχικώς καταδικαστικής αποφάσεως του Μονομελούς Πλημμελειοδικείου Πατρών, που είχε εκδοθεί ερήμην του, αναφορικά με το αδίκημα περί παραβιάσεως κεφαλαιουχικών περιορισμών.

Επειδή, όπως προέκυψε από τις από **14.12.2021** οικείες εκθέσεις ελέγχου της ελέγχουσας φορολογικής Αρχής, το ανωτέρω στοιχείο δεν το είχε στη διάθεσή της κατά τη διενέργεια του ελέγχου και δεν ήταν δυνατό να το λάβει υπόψη της κατά τη σύνταξη των από **14.12.2021** οικείων εκθέσεων ελέγχου.

Επειδή, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, η Υπηρεσία μας ανέπεμψε εκ νέου την υπόθεση στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π με το αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2022 ΕΜΠ/25-05-2021 διαβιβαστικό έγγραφο (αρ. πράξης/2022 της Δ.Ε.Δ.), προκειμένου να γίνει συμπληρωματικός έλεγχος βάσει του νέου στοιχείου και να μας αποστείλει σχετικό πόρισμα εντός προθεσμίας πέντε (5) ημερών και στη συνέχεια απέστειλε και το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2021 ΕΜΠ/20-06-2021 έγγραφο με επιπλέον συμπληρωματικά στοιχεία (αντίγραφο της υπ' αριθμ/2022 αθωωτικής αποφάσεως του Τριμελούς Εφετείου Πατρών), προκειμένου να αξιολογηθούν βάσει της ανωτέρω πράξης αναπομπής. Το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. σε απάντηση των προαναφερομένων απέστειλε το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/24-06-2022 πόρισμα επί της ως άνω πράξης αναπομπής.

Επειδή η υποβολή του εν λόγω υπομνήματος με τα συνημμένα σε αυτό νέα στοιχεία, έλαβε χώρα εντός του, οριζόμενου στο ενδέκατο εδάφιο της παρ. 5 του άρθρου 63 ΚΦΔ, διαστήματος των 30 ημερών πριν από την πάροδο της προθεσμίας για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, η Υπηρεσία μας αποφάσισε την παράταση της προθεσμίας, για την έκδοση απόφασης επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, για τριάντα (30) ημέρες σύμφωνα με την παρ.5 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013.

Επειδή στο με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/29-03-2022 πόρισμα του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της με αριθ. /2022 πράξης αναπομπής της Υπηρεσίας μας, αναφέρεται σχετικά με τα νέα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων:

«...Διαπιστώσεις ελέγχου

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα προσκομισθέντα νέα στοιχεία στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να πραγματοποιήσει τις απαιτούμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις τόσο για την φορολογία εισοδήματος όσο και για τον Φ.Π.Α και εν προκειμένω να διαφοροποιήσει τη θέση του ανά φορολογία και ανά έτος.

Φορολογία Εισοδήματος

Για το σύνολο των ελεγχόμενων ετών 2015, 2016 και 2017 οι προκύπτοντες φόροι αφορούν μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη που προσδιορίστηκε βάσει των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και ως εκ τούτου η φορολογική υποχρέωση του ελεγχόμενου δεν διαφοροποιείται.

Φ.Π.Α

Φορολογική περίοδος 01/01 - 31/12/2015

Για την ανωτέρω φορολογική περίοδο ο έλεγχος, από τα τηρηθέντα αρχεία που είχε στην διάθεση του, πραγματοποίησε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις του άρθρου 12 της Α.1293/31-07-2019 και προσδιόρισε μη αιτιολογημένη απόκλιση προερχόμενη από μη έκδοση 182 Αποδείξεων Λιανικής Συναλλαγής συνολικής αξίας 102.662,33 ευρώ, καθαρή αξία προ ΦΠΑ 23% 83.465,31 ευρώ.

Από την προσκόμιση των νέων στοιχείων όπως αυτά αναγράφονται ανωτέρω δεν διαφοροποιείται το αποτέλεσμα του ελέγχου αφού αυτά δεν επηρεάζουν την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο 01/01 - 31/12/2015.

Φορολογική περίοδος 01/01 - 31/12/2016

Κατόπιν προσκομίσεως των τηρηθέντων αρχείων για την ανωτέρω φορολογική περίοδο από τον προσφεύγοντα ο έλεγχος πραγματοποίησε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις και ως εκ τούτου ο προσφεύγων μπορεί να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου όπως αυτό προκύπτει από το άρθρο 32 παρ.1 περ. δ του Ν. 2859/2000

....

Συγκεκριμένα, τροποποιούνται οι με αριθμ. Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ

1)/2021 φορολογικής περιόδου 01.01.2017 - 31.03.2017

2)/2021 φορολογικής περιόδου 01.04.2017 - 30.06.2017

3)/2021 φορολογικής περιόδου 01.07.2017 - 30.09.2017

4)/2021 φορολογικής περιόδου 01.10.2017 - 31.12.2017

Κατόπιν των ανωτέρω, δεν διαφοροποιούνται οι διαπιστώσεις του ελέγχου όσον αφορά την φορολογία εισοδήματος αλλά εξετάζει τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος για τον ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους 01/01 - 31/12/2016 και 01/01 - 31/12/2017.

Γ.ΠΡΟΤΑΣΗ - ΓΝΩΜΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΡΧΗΣ

Συνεκτιμώντας όλα τα ανωτέρω που αναλυτικά αναφέραμε, ο έλεγχος προτείνει την απόρριψη της εξεταζόμενης αναπομπής για την φορολογία εισοδήματος και επισημαίνει ότι εάν είχε στη διάθεση του τα τηρηθέντα αρχεία του προσφεύγοντος πριν την προσκόμιση τους στην Υπηρεσία σας, θα μπορούσε αυτός να ασκήσει το δικαίωμα

έκπτωσης του φόρου όπως αυτό προκύπτει από το άρθρο 32 παρ.1 περ. δ του Ν.2859/2000 φορολογικών περιόδων 01/01 - 31/12/2016 και 01/01 - 31/12/2017»

Επειδή στο με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/24-06-2022 πόρισμα του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της με αριθμ. /2022 πράξης αναπομπής της Υπηρεσίας μας, αναφέρεται σχετικά με τα επιπλέον νέα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων: «Δ. ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα προσκομισθέντα νέα στοιχεία στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών τοποθετείται ως εξής:

Φορολογία Εισοδήματος

Για το ελεγχόμενο έτος 2015 (αριθμ. /2021 2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015) ο προκύπτων φόρος αφορά μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη που προσδιορίστηκε βάσει των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και ως εκ τούτου η φορολογική υποχρέωση του ελεγχομένου δεν διαφοροποιείται.

Φ.Π.Α

Φορολογική περίοδος 01/01 - 31/12/2015

(..... /2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.07.2015 – 30.09.2015)

Για την ανωτέρω φορολογική περίοδο ο έλεγχος, από τα τηρηθέντα αρχεία που είχε στην διάθεση του, πραγματοποίησε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις του άρθρου 12 της Α.1293/31-07-2019 και προσδιόρισε μη αιτιολογημένη απόκλιση προερχόμενη από μη έκδοση 182 Αποδείξεων Λιανικής Συναλλαγής ως απόρροια των αντίστοιχων συναλλαγών για υπηρεσίες απαλλασσόμενες ΦΠΑ συνολικής αξίας 102.662,33 ευρώ, καθαρή αξία προ ΦΠΑ 23% 83.465,31 ευρώ.

Τόσο ο συνολικός αριθμός των μη εκδοθεισών αποδείξεων όσο και το συνολικό ύψος αυτών τεκμηριώθηκε από το με αριθμ. πρωτ. /2018 έγγραφο που αφορά υποβολή δικογραφίας προκαταρκτικής εξέτασης του Υπουργείου Προστασίας του Πολίτη, Αρχηγείο Ελληνικής Αστυνομίας, Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας προς τον Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος και στο οποίο αναγράφεται ότι από την έρευνα που διεξήχθη την 08/09/2016 στην επιχείρηση του ελεγχομένου κατασχέθηκε ένα τερματικό ασφαλούς αποδοχής πληρωμών με πιστωτική και χρεωστική κάρτα σε σημεία πώλησης POS, σειριακού αριθμού όπου και εντοπίστηκαν 182 συναλλαγές συνολικής αξίας 102.662,33 ευρώ.

Α) Στο προσκομισθέν 342/2020 κλητήριο θέσπισμα της Εισαγγελίας Πρωτοδικών Πατρών που υπεβλήθη στην Υπηρεσία μας με το με αριθμ. πρωτ. /2022 υπόμνημα που κατέθεσε ο προσφεύγων αναγράφεται ότι αποκτήθηκε ένα τερματικό ασφαλούς αποδοχής πληρωμών με πιστωτική και χρεωστική κάρτα (POS) και στην συνέχεια ενεργοποιήθηκε και πραγματοποίησε 182 συναλλαγές συνολικής αξίας 102.662,33 με αποτέλεσμα οι εισπράξεις αυτές από πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών να εκκαθαρίζονται από αλλοδαπούς παρόχους υπηρεσιών πληρωμής. Εν συνεχεία με την με αριθμ. 354/2022 απόφαση του Τριμελούς Εφετείου Πλημμελημάτων Πατρών ο προσφεύγων αθώωθηκε για τις απαγγελθείσες κατηγορίες δηλαδή για παράβαση των άρθρων 1, 12, 17, 18, 26α 27 παρ.1, 51, 53, 55, 57, 79, 80, 98 του Ποινικού Κώδικα

και άρθρο 1 παρ.10 εδάφιο β και άρθρο 14 της υπ' αριθμ./2015 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α 84/2015) «Επείγουσες ρυθμίσεις για τη θέσπιση περιορισμών στην ανάληψη μετρητών και τη μεταφορά κεφαλαίων», όπως το άρθρο 14 αντικαταστάθηκε με το άρθρο 16 παρ.3 του Ν.44884/2017 (ΦΕΚ Α 110/1-8-2017) η οποία ΠΝΠ κυρώθηκε με το άρθρο 4 του Ν.4350/2015.

Η ανωτέρω απόφαση αφορά την ποινική διαδικασία και ως εκ τούτου δεν επηρεάζει τον φορολογικό έλεγχο.

Β) Στην προσκομισθείσα με αριθμ./2018 καταδικαστική απόφαση του μονομελούς πρωτοδικείου Πατρών με την παρούσα αναπομπή αναγράφεται ότι 224 συναλλαγές συνολικής αξίας 61.710,00 ευρώ οι οποίες και μερικώς αναλύονται ως κατωτέρω:

α) 15 συναλλαγές συνολικού ύψους 29.885,00 ευρώ από 1.000,00 ευρώ έως 3.000,00 ευρώ ανά συναλλαγή

β) 19 συναλλαγές συνολικού ύψους 13.618,00 ευρώ από 450 έως 990 ευρώ ανά συναλλαγή αφορούσαν μεταφορές κεφαλαίων και όχι πωλήσεις προϊόντων ή παροχή υπηρεσιών καθόσον πρόκειται: α) για συναλλαγές που έχουν διενεργηθεί σχεδόν αποκλειστικά με φυσική παρουσίας κάρτας, β) για συναλλαγές στρογγυλών ποσών, υψηλής μέσης αξίας και γ) για νέα συναλλακτική συμπεριφορά που υποδηλώνει κατάρτιση νέας σύμβασης αποδοχής καρτών πληρωμής, αφού η ανωτέρω επιχείρηση δεν είχε δεχτεί πληρωμές σε my POS, κατά το προγενέστερο, της τραπεζικής αργίας, χρονικό διάστημα και δη κατά το χρονικό διάστημα από 01/01/2015 έως και 28/06/2015.

Εν συνεχεία με την με αριθμ./2022 απόφαση του Τριμελούς (Εφέσεων) Πλημμελειοδικείου ο προσφεύγων αθώωθηκε για τις απαγγελθείσες κατηγορίες δηλαδή για παράβαση των άρθρων 1, 12, 17, 18, 26α 27 παρ.1, 51, 53, 55, 57, 79, 80, 98 του Ποινικού Κώδικα και άρθρο 1 παρ.10 εδάφιο β και άρθρο 14 της υπ' αριθμ./2015 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α 84/2015) «Επείγουσες ρυθμίσεις για τη θέσπιση περιορισμών στην ανάληψη μετρητών και τη μεταφορά κεφαλαίων», όπως το άρθρο 14 αντικαταστάθηκε με το άρθρο 16 παρ.3 του Ν.44884/2017 (ΦΕΚ Α 110/1-8-2017) η οποία ΠΝΠ κυρώθηκε με το άρθρο 4 του Ν.4350/2015.

Η ανωτέρω απόφαση εκτός του ότι αφορά την ποινική διαδικασία και ως εκ τούτου δεν επηρεάζει τον φορολογικό έλεγχο βασίζεται σε στοιχεία που ο διεξαγμένος έλεγχος δεν είχε στην διάθεση του.

Εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.)

(...../2021 Απόφαση Επιβολής Προστίμου άρθρου 62 του Ν.4174/2013 διαχειριστικής περιόδου 01.01.2015 – 31.12.2015)

Για την ανωτέρω φορολογία ισχύουν τα εκτενώς αναγραφέντα στο ΦΠΑ αφού και μετά την έκδοση των ως άνω αθωωτικών αποφάσεων του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Εφέσεων Πατρών δεν διαφοροποιούνται τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου.

Ε.ΠΡΟΤΑΣΗ – ΓΝΩΜΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΡΧΗΣ

Συνεκτιμώντας όλα τα ανωτέρω που αναλυτικά αναφέρθηκαν, ο έλεγχος προτείνει την απόρριψη στο σύνολο της την εξεταζόμενη αναπομπή.»

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι κατόπιν προσκομίσεως των νέων στοιχείων, πρέπει να γίνουν στο σύνολό τους δεκτές προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχειρήσεως οι νομίμως καταχωρηθείσες στα τηρηθέντα βιβλία του δαπάνες και, επίσης, να γίνει δεκτός προς έκπτωση από τον Φ.Π.Α. εκροών ο Φ.Π.Α. εισροών, που αφορά στις εν λόγω δαπάνες. Επιπρόσθετα ισχυρίζεται ότι είναι εσφαλμένος ο καταλογισμός αποκρυστάλλωσης φορολογητέας ύλης δυνάμει εισπράξεων μέσω POS.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28§1 του ν. 4174/2013 – Κ.Φ.Δ (Α' 170), ορίζεται ότι: «*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 εμπειριστатωμένα 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*»,

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ίδιου κώδικα 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*»

Συναφώς με τις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητική Διαδικασία ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του ν. 2690/1999 (Α' 45) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «*1) Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2) Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης*»

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).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995).

Επειδή η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη της κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος τα νέα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ήτοι: α) τις μηνιαίες καταστάσεις (βιβλίο εσόδων - εξόδων) φορολογικών ετών 2016 και

2017, β) το αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων (κατάσταση απογραφής) για τα φορολογικά έτη 2015, 2016 και 2017 και γ) το βιβλιάριο συντηρήσεως Φ.Τ.Μ., ούτε θα μπορούσε να λάβει αυτές υπόψη του, δεδομένου ότι κατά τη διάρκεια του ελέγχου ο προσφεύγων δεν τα προσκόμισε.

Επιπλέον κατά το στάδιο εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, με το ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/29-03-2022 πόρισμα του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της με αριθ./2022 πράξης αναπομπής της Υπηρεσίας μας, ο έλεγχος σχετικά με τα προσκομισθέντα στοιχεία αποφάνθηκε ότι η φορολογική υποχρέωση που αφορά την φορολογία εισοδήματος του προσφεύγοντα δεν διαφοροποιείται με το σκεπτικό ότι οι προκύπτοντες φόροι αφορούν μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη που προσδιορίστηκε βάσει των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Ωστόσο διαφοροποίησε το αποτέλεσμα του ελέγχου όσον αφορά τις πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ που αφορούν τα έτη 2016 και 2017, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω προσκομισθέντα στοιχεία.

Αυτό έχει ως συνέπεια, να μην αντικρούεται επαρκώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι κατόπιν προσκομίσεως των προαναφερθέντων αρχείων, πρέπει να γίνουν στο σύνολό τους δεκτές προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχειρήσεως οι νομίμως καταχωρηθείσες στα τηρηθέντα βιβλία του δαπάνες και, επίσης, να γίνει δεκτός προς έκπτωση από τον Φ.Π.Α. εκροών ο Φ.Π.Α. εισροών, που αφορά στις εν λόγω δαπάνες.

Επειδή επιπλέον η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη της κατά τη διενέργεια του ελέγχου τα νέα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων με υπομνήματα, ήτοι την με αριθμό/2022 απόφαση του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου, κατόπιν εκδικάσεως της υπ' αριθμ./2020 Εφέσεως του κατά της υπ' αριθμ./2018 αρχικώς καταδικαστικής αποφάσεως του Μονομελούς Πλημμελειοδικείου, που είχε εκδοθεί ερήμην του προσφεύγοντος, αναφορικά με το αδίκημα περί παραβιάσεως κεφαλαιουχικών περιορισμών και την υπ' αριθμ/2022 αθωωτική απόφαση του Τριμελούς Εφετείου

Μάλιστα η προσκομισθείσα με αριθμ./2018 καταδικαστική απόφαση του μονομελούς πρωτοδικείου Πατρών αναγράφει ότι 224 συναλλαγές συνολικής αξίας 61.710,00 **«αφορούσαν μεταφορές κεφαλαίων και όχι πωλήσεις προϊόντων ή παροχή υπηρεσιών καθόσον πρόκειται: α) για συναλλαγές που έχουν διενεργηθεί σχεδόν αποκλειστικά με φυσική παρουσίας κάρτας, β) για συναλλαγές στρογγυλών ποσών, υψηλής μέσης αξίας και γ) για νέα συναλλακτική συμπεριφορά που υποδηλώνει κατάρτιση νέας σύμβασης αποδοχής καρτών πληρωμής, αφού η ανωτέρω επιχείρηση δεν είχε δεχτεί πληρωμές σε my POS, κατά το προγενέστερο, της τραπεζικής αργίας, χρονικό διάστημα και δη κατά το χρονικό διάστημα από 01/01/2015 έως και 28/06/2015.»**

Ωστόσο στο ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/29-03-2022 πόρισμα του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της με αριθ./2022 πράξης αναπομπής της Υπηρεσίας μας, ο έλεγχος σχετικά με τα ως άνω προσκομισθέντα στοιχεία αποφάνθηκε ότι η ανωτέρω δικαστική απόφαση αφορά την ποινική διαδικασία και ως εκ τούτου δεν επηρεάζει τον φορολογικό έλεγχο. Προς τούτο δεν την έλαβε υπόψη στο προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος και του ΦΠΑ για το φορολογικό έτος 2015.

Αυτό έχει ως συνέπεια, να μην αντικρούεται επαρκώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος

ότι είναι εσφαλμένος ο καταλογισμός δήθεν αποκρυβείσης φορολογητέας ύλης δυνάμει εισπράξεων μέσω POS.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, η κρίση του φορολογικού ελέγχου, όπως αυτή αποτυπώνεται **14.12.2021** οικείες εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, που αποτελούν την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων που αφορούν το εισόδημα, το ΦΠΑ, και το πρόστιμο μη για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, καταλείπουν κενά και αμφιβολίες ως προς την ορθότητά τους. Συγκεκριμένα ως προς τις προϋποθέσεις υπαγωγής σε έμμεσες τεχνικές ελέγχου, ως προς αν τα λήφθηκαν υπόψη στον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών στο ΦΠΑ τα προσδιορισθέντα αποτελέσματα των έμμεσων τεχνικών και ως προς τις δικαστικές αποφάσεις, σύμφωνα με τις οποίες οι συναλλαγές που έχουν θεωρηθεί αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη για το 2015 αφορούσαν μεταφορές κεφαλαίων και όχι πωλήσεις προϊόντων ή παροχή υπηρεσιών, με αποτέλεσμα οι υπό κρίση προσβαλλόμενες πράξεις να στερούνται σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας.

Κατά συνέπεια, οι εκθέσεις ελέγχου και οι προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις εισοδήματος, φπα και Επιβολής Προστίμου μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, είναι πλημμελώς αιτιολογημένες καθόσον απαιτούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις προκειμένου να ελεγχθεί εφαρμογή των εμμέσων τεχνικών ελέγχου και η ουσία των προσκομιζόμενων δικαστικών αποφάσεων, και ο έλεγχος πρέπει να διενεργηθεί εκ νέου, λαμβάνοντας υπόψη τα προαναφερόμενα.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 και 2 περίπτωση γ' του ν.4174/2013:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) ...,

β) ...,

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης «επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης» και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 5 του ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, παρέχεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα έκδοσης νέων οριστικής πράξεων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 § 6 του ν.4174/2013.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από **27/01/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του του, με Α.Φ.Μ. ως εξής:

α. Την αποδοχή της παραπάνω ενδικοφανούς προσφυγής όσον αφορά τις παρακάτω πράξεις, και την ακύρωση αυτών για λόγους τυπικής πλημμέλειας :

1) την υπ' αριθ./**2021** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

2) την υπ' αριθ./**2021** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

3) την υπ' αριθ./**2021** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

4) την υπ' αριθ./**2021** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/07/2015 - 30/09/2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

5) την υπ' αριθ./**2021** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/03/2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

6) την υπ' αριθ./**2021** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/04/2016 - 30/06/2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

7) την υπ' αριθ./**2021** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/07/2016 - 30/09/2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

8) την υπ' αριθ./**2021** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/10/2016 - 31/12/2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

9) την υπ' αριθ./**2021** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/03/2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

10) την υπ' αριθ./**2021** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/04/2017 - 30/06/2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

11) την υπ' αριθ./**2021** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/07/2017 - 30/09/2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

12) την υπ' αριθ./**2021** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/10/2017 - 31/12/2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

13) την υπ' αριθ./2021 Απόφαση Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2015 – 31/12/2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

β. Την απόρριψη της παραπάνω ενδικοφανούς προσφυγής όσον αφορά την παρακάτω πράξη και την επικύρωση αυτής:

της υπ' αριθ./2021 Απόφασης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

Συνολικό ποσό: 2.500,00 €

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.