



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 16/05/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1732

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604538
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
- γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 14.1.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, κατοίκου Τοπικής Κοινότητας της Δημοτικής Ενότητας του Δήμου της Περιφερειακής Ενότητας, κατά α) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ) και επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
-----	----------------	-------------------	------------------------------------	-------------	-------------------------------------	----------------------------

1	/2021	24/11/2021	16/12/2021	Φόρος εισοδήματος	01/01/2015 - 31/12/2015	10.824,95 €
2	/2021	24/11/2021	16/12/2021	Φόρος εισοδήματος	01/01/2016 - 31/12/2016	32.541,86 €

και β) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του ιδίου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
3	/2021	24/11/2021	16/12/2021	ΦΠΑ	01/01/2015 - 31/12/2015	6.553,14 €
4	/2021	24/11/2021	16/12/2021	ΦΠΑ	01/01/2016 - 31/12/2016	11.348,13 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις α) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ και β) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, καθώς και τις από 24.11.2021 οικείες εκθέσεις ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 14.1.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

I. Φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ)

- 1) Με την υπ' αριθμ./2021/24.11.2021 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ) και επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕΦΠ ποσού 5.664,23 €, πλέον 2.832,11 € προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2015 και 2.328,61 € ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 29 ν. 3986/2011 (ΕισφΑλληλ), ήτοι συνολικό ποσό 10.824,95 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.».
- 2) Με την υπ' αριθμ./2021/24.11.2021 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ και επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕΦΠ ποσού 19.204,24 €, πλέον 9.602,12 € προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2016 και 3.735,50 € ΕισφΑλληλ, ήτοι συνολικό ποσό 32.541,86 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η

επισήμανση ότι «επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.».

Οι ως άνω διαφορές ΦΕΦΠ και ΕισφΑλληλ προέκυψαν επί τη βάσει της από 24.11.2021 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν («αναμορφώθηκαν») τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης του προσφεύγοντος κατά τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2015-31.12.2015 και 01.01.2016-31.12.2016, αντίστοιχα, με την προσθήκη:

α) στα δηλωθέντα καθαρά κέρδη της περιόδου 01.01.2015-31.12.2015 **αφενός** εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα συνολικού ύψους 2.921,40 € (χρεωστική απόκλιση σε σχέση με πελάτη του-νομικό πρόσωπο με ΑΦΜ) ως αποτέλεσμα της μη προσκόμισης στον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων και **αφετέρου** δαπανών που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα («λογιστικών διαφορών») συνολικού ύψους 61.907,29 € επίσης ως αποτέλεσμα της μη προσκόμισης στον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων, και

β) στα δηλωθέντα καθαρά κέρδη της περιόδου 01.01.2016-31.12.2016 δαπανών που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα («λογιστικών διαφορών») συνολικού ύψους 65.168,21 € ως αποτέλεσμα της μη προσκόμισης στον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων,

ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικά καθαρά κέρδη	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2015-31.12.2015	-21.257,69 €	43.571,00 €
01.01.2016-31.12.2016	-3.637,25 €	61.530,96 €

II. ΦΠΑ

3) Με την υπ' αριθμ. /2021/24.11.2021 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2015-31.12.2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 4.368,76 €, πλέον 2.184,38 € προστίμου άρθρου 58Α ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων του ΦΠΑ α' , β' , γ' και δ' τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2015-31.12.2015, ήτοι συνολικό ποσό 6.553,14 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει», παράλληλα δε δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκρών της επόμενης φορολογικής περιόδου πιστωτικό υπόλοιπο συνολικού ύψους 2.048,40 €.

4) Με την υπ' αριθμ. /2021/24.11.2021 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016 του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 7.565,42 €, πλέον 3.782,71 € προστίμου άρθρου 58Α ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων του ΦΠΑ α', β', γ' και δ' τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016, ήτοι συνολικό ποσό 11.348,13 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει», παράλληλα δε δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου πιστωτικό υπόλοιπο συνολικού ύψους 3.056,23 €.

Οι ως άνω διαφορές ΦΠΑ προέκυψαν επί τη βάση της από 24.11.2021 οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν:

α) αφενός οι φορολογητέες εκροές της επιχείρησης του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2015-31.12.2015 με την προσθήκη, στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της περιόδου αυτής, ποσού φορολογητέων εκροών (που δηλώθηκαν ως απαλλασσόμενες) συνολικού ύψους 5.996,31 € λόγω μη υποβολής ανακεφαλαιωτικού πίνακα και ποσού φορολογητέων εκροών συνολικού ύψους 2.921,40 € (χρεωστική απόκλιση σε σχέση με πελάτη του-νομικό πρόσωπο με ΑΦΜ) ως αποτέλεσμα της μη προσκόμισης στον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων, ήτοι συνολικού ποσού 8.917,71 €, και αφετέρου οι φορολογητέες εισροές της επιχείρησής του κατά την ίδια ελεγχθείσα περίοδο με την αφαίρεση ποσού φορολογητέων εισροών συνολικού ύψους 37.978,81 € από τις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εισροές της περιόδου αυτής ως αποτέλεσμα της μη προσκόμισης στον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων, και

β) αφενός οι φορολογητέες εκροές της επιχείρησης του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2016-31.12.2016 με την προσθήκη, στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της περιόδου αυτής, ποσού φορολογητέων εκροών (που δηλώθηκαν ως απαλλασσόμενες) συνολικού ύψους 16.961,19 € λόγω μη υποβολής ανακεφαλαιωτικού πίνακα και αφετέρου οι φορολογητέες εισροές της επιχείρησής του κατά την ίδια ελεγχθείσα περίοδο με την αφαίρεση ποσού φορολογητέων εισροών συνολικού ύψους 43.859,80 € από τις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εισροές της περιόδου αυτής ως αποτέλεσμα της μη προσκόμισης στον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων,

ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Φορολογητέες εκροές		Φορολογητέες εισροές	
	Ποσά δήλωσης	Ποσά ελέγχου	Ποσά δήλωσης	Ποσά ελέγχου
01.01.2015-31.12.2015	40.649,60 €	49.567,31 €	37.978,81 €	-
01.01.2016-31.12.2016	53.734,85 €	70.696,19 €	43.859,80 €	-

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας: Μη εφαρμογή των μεθόδων ελέγχου.
- 2) Έλλειψη σαφούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας των δυσμενών σε βάρος του εκδοθεισών διοικητικών πράξεων και των συνοδευτικών αυτών εκθέσεων ελέγχου.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. 2 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (16.12.2021): «Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο **από τα γραφεία της** με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης. β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους **επιτόπιου** φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (16.12.2021): «Άρθρο 25: Είσοδος σε εγκαταστάσεις. 1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι, από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας **επιτόπιου** φορολογικού ελέγχου, [...] η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου **και** στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση. [...]. 2. Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει να επιδεικνύει το δελτίο ταυτότητας του και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου. 3. Ο **επιτόπιος** φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωση του. [...]. 4. Η διάρκεια του **επιτόπιου** φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παράγραφο 1, δύναται να παραταθεί [...]. 5. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 1 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων

(16.12.2021), ήτοι μετά την αντικατάστασή τους με το άρθρο 397 παρ. 1 ν. 4512/2018: «1.α. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία. β. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης. γ. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση που υποβάλλεται **μέχρι** την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης. δ. Εάν η εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβληθεί **μετά** την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου των άρθρων 58 παρ. 2, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 1, κατά περίπτωση. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη. ε. Εξαιρουμένων των δηλώσεων παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, το επιβληθέν σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση πρόστιμο περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος. στ. Φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που έχουν προσδιορισθεί κατά τις διατάξεις των περιπτώσεων δ' και ε' δεν διαγράφονται, συμψηφίζονται ή επιστρέφονται. Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύναται να καθορίζεται κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου. 2. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (16.12.2021), ήτοι μετά την αντικατάστασή τους με το άρθρο 397 παρ. 2 ν. 4512/2018: «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. 2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα. 3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης. β. Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται **μέχρι** την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης. γ. Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί **μετά** την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου του άρθρου 58 παρ. 1, 58Α παρ. 2 ή 59 παρ. 2, κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση, και

τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη. δ. Εξαιρουμένων των δηλώσεων παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, το επιβληθέν σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση πρόστιμο περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος. ε. Φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που προσδιορίζονται κατά τις διατάξεις των περιπτώσεων γ και δ δεν διαγράφονται, συμψηφίζονται ή επιστρέφονται. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην Αιτιολογική Έκθεση επί του άρθρου 397 παρ. 1 και 2 ν. 4512/2018: «Με τις προτεινόμενες διατάξεις τροποποιούνται τα άρθρα 18 και 19 του ν. 4174/2013 [...] και προβλέπεται η δυνατότητα υποβολής αρχικών ή τροποποιητικών φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, με **πρόβλεψη διαφορετικών κυρώσεων**, ανάλογα με το στάδιο, στο οποίο βρίσκεται ο έλεγχος. Οι τροποποιήσεις αυτές προτείνονται αφενός σε συμμόρφωση με την πρόσφατη σχετική νομολογία του ΣΤΕ (ΣΤΕ 1364/2017), σύμφωνα με την οποία ενόψει της αρχής της φανεράς δράσης της Διοίκησης δεν μπορεί το χρονικό όριο, εντός του οποίου δύναται ο φορολογούμενος να ασκήσει τα δικαιώματά του, να εξαρτάται από γεγονός άγνωστο σ' αυτόν, όπως είναι η έκδοση της εντολής ελέγχου, και αφετέρου αποτελούν **υιοθέτηση των διεθνών βέλτιστων πρακτικών για την ενθάρρυνση της οικειοθελούς συμμόρφωσης (voluntary compliance) των φορολογουμένων** προς τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Με τις προτεινόμενες ρυθμίσεις εξυπηρετείται η ταχύτερη είσπραξη των φόρων, χωρίς την καθυστέρηση του ελέγχου για την διαπίστωση της φορολογικής υποχρέωσης, την έκδοση σχετικής πράξεως και το ενδεχόμενο διοικητικής ή και δικαστικής αμφισβήτησης αυτής, ενώ παράλληλα παρέχεται κίνητρο στους φορολογούμενους για την άμεση εξόφληση της βάσει της υποβαλλόμενης δήλωσης προκύπτουσας οφειλής τους, μέσω σημαντικής μείωσης του ύψους των προβλεπομένων κυρώσεων, υπό την προϋπόθεση ότι η εξόφληση της σχετικής οφειλής θα γίνει εντός τριάντα (30) ημερών. Αναλυτικά: Με τις προτεινόμενες ρυθμίσεις των παρ. 1 και 2 αντικαθίστανται η παρ. 1 του άρθρου 18 και η παρ. 3 του άρθρου 19 του ΚΦΔ, αντίστοιχα, και προβλέπεται ότι είναι δυνατή η υποβολή εκπρόθεσμων αρχικών ή τροποποιητικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Ως προς τις επιβαλλόμενες κυρώσεις, γίνεται η ακόλουθη διάκριση: α) Για εκπρόθεσμες αρχικές ή τροποποιητικές δηλώσεις που υποβάλλονται **μέχρι** την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ επιβάλλονται οι διαδικαστικές κυρώσεις για την υποβολή εκπρόθεσμων δηλώσεων, σύμφωνα με το άρθρο 54 του ΚΦΔ, και ο τόκος του άρθρου 53 του ίδιου νόμου. β) Για εκπρόθεσμες αρχικές ή τροποποιητικές δηλώσεις που υποβάλλονται **μετά** την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εάν προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του διαδικαστικού προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου των άρθρων 58 παρ. 2, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 1, κατά περίπτωση. Ωστόσο, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, το πρόστιμο περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος, ώστε να υπάρχει ένα σοβαρό κίνητρο για την άμεση πληρωμή των βάσει δήλωσης φορολογικών οφειλών. Η δυνατότητα αυτή δεν παρέχεται για τις δηλώσεις

παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών, καθώς στις περιπτώσεις αυτές οι φορολογούμενοι έχουν, κατά κανόνα, παρακρατήσει και δεν έχουν αποδώσει τον οφειλόμενο φόρο. [...]. Η ανωτέρω διάκριση από πλευράς επιβαλλόμενων κυρώσεων παρίσταται αναγκαία, προκειμένου να υπάρχει **διαφορετική αντιμετώπιση μεταξύ των φορολογουμένων που υποβάλλουν εκπρόθεσμη δήλωση συνεπεία παράλειψης ή λάθους και των φορολογούμενων που υποβάλλουν εκπρόθεσμη δήλωση, γνωρίζοντας ότι ελέγχονται ήδη, για τους οποίους οι κυρώσεις είναι αυστηρότερες.** [...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1073/2018 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ): «Με την παρούσα παρέχονται οδηγίες για την άμεση και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018 ως προς την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου. Α. Γενικά. 1. Αναφορικά με την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της εντολής φορολογικού ελέγχου **προς τον σκοπό εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν. 4174/2013**, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018, διευκρινίζεται ότι η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. [...]. Με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. γνωστοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με το υπόδειγμα, που επισυνάπτεται στην παρούσα, **η δυνατότητα για υποβολή εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων** μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού καθώς και **ο προβλεπόμενος περιορισμός των σχετικών προστίμων** σε περίπτωση άμεσης εξόφλησης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις. Για την εφαρμογή των ανωτέρω λαμβάνονται υπόψη και τα ακόλουθα: α. [...]. β. [...]. γ. Στις περιπτώσεις φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. η εντολή φορολογικού ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο πριν από την έναρξη των ελεγκτικών ενεργειών (π.χ. πριν την αποστολή αιτημάτων του άρθρου 15 του ν. 4174/2013 ή πριν την διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της η φορολογική διοίκηση) και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. [...]. 2. Σε περιπτώσεις που με αποφάσεις [...] της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ακυρώνονται οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου για τυπικές πλημμέλειες και η σχετική υπόθεση αναπέμπεται στη Φορολογική Διοίκηση για επανάληψη διαδικασίας, εφόσον εκδοθεί εντολή ελέγχου σε εκτέλεση των αποφάσεων [...] της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, αυτή κοινοποιείται στον φορολογούμενο εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. 3. [...].»

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι η εντολή ελέγχου του κοινοποιήθηκε παράλληλα με την πρόσκληση προς υποβολή τροποποιητικών εκπροθέσμων δηλώσεων (ΦΠΑ και εισοδήματος), χωρίς να γνωρίζει το λόγο, εξ' ου και δεν προέβη σε καμία τέτοια τροποποίηση, ωστόσο ουδόλως γνωρίζει πόσο χρονικό διάστημα διήρκεσε ο έλεγχος, πού έλαβε χώρα και κυρίως με βάση ποια στοιχεία και με ποιες μεθόδους, ουδέποτε επισκέφθηκε τις εγκαταστάσεις της εκμετάλλευσής του ο οποιοσδήποτε υπάλληλος εντεταλμένος για τη διενέργεια ελέγχου, ούτε εξ' όσων γνωρίζει τις

εγκαταστάσεις αντισυμβαλλομένων του, ο έλεγχος στα στοιχεία και βιβλία των οποίων είναι απαραίτητος προς διασταύρωση, ουδόλως δε αναφέρεται σε καμία από τις ως άνω οικείες εκθέσεις ελέγχου (εισοδήματος και ΦΠΑ) με ποιο τρόπο ο υπό κρίση έλεγχος κατέληξε στον καταλογισμό των επιβληθέντων ποσών, αντιθέτως κάνει λόγο για μία διαφορά που διαπίστωσε στα έσοδα της φορολογικής χρήσης 2015, χωρίς να εξηγήει πώς προέκυψε αυτή η διαφορά και από τον έλεγχο ποίων στοιχείων.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί:

Α) Όπως προκύπτει σαφώς από τα ως άνω αναφερόμενα στην Αιτιολογική Έκθεση επί του άρθρου 397 παρ. 1 και 2 ν. 4512/2018 η κοινοποίηση σε ελεγχόμενο πρόσωπο πρόσκλησης για την υποβολή αρχικών ή τροποποιητικών φορολογικών δηλώσεων εντάσσεται στη προσπάθεια της Φορολογικής Διοίκησης να ενθαρρύνει, υιοθετώντας σχετικές διεθνείς βέλτιστες πρακτικές, την οικειοθελή συμμόρφωση των φορολογουμένων με τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Στο πλαίσιο αυτό, η εν λόγω πρόσκληση, σε συνάρτηση με την πρόβλεψη στις προπαρατεθείσες διατάξεις αμφοτέρων των άρθρων 18 και 19 ν. 4174/2013 (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (16.12.2021), ήτοι μετά την αντικατάστασή τους με το άρθρο 397 παρ. 2 ν. 4512/2018) για δραστική μείωση του επιβληθισόμενου κατά τα άρθρα 58, 58Α και 59 ν. 4174/2013 (κατά περίπτωση) προστίμου κατά 40% επί (πλήρους) εξόφλησης της κύριας οφειλής εντός 30 ημερών από την κοινοποίηση της πράξης προσδιορισμού του εκάστοτε φόρου βάσει της οικείας εκπροθέσμως υποβληθείσας δήλωσης, αποτελεί την **έσχατη δυνατότητα** που παρέχεται από το νομοθέτη στο ελεγχόμενο πρόσωπο να συμμορφωθεί οικειοθελώς με τις ισχύουσες φορολογικές του υποχρεώσεις, στη λογική του αμοιβαίου οφέλους (φορολογούμενου-ελεγχόμενου προσώπου και Φορολογικής Διοίκησης), αφού, επίσης κατά τα ως άνω αναφερόμενα στην Αιτιολογική Έκθεση επί του άρθρου 397 παρ. 1 και 2 ν. 4512/2018, με τον τρόπο αυτό επιτυγχάνεται για τη Φορολογική Διοίκηση η ταχύτερη είσπραξη των φόρων χωρίς την καθυστέρηση που προκύπτει από τη διαδικασία του ελέγχου για τη διαπίστωση της φορολογικής υποχρέωσης, την έκδοση και κοινοποίηση της σχετικής καταλογιστικής πράξης και το ενδεχόμενο διοικητικής ή και δικαστικής αμφισβήτησης της πράξης αυτής. Είναι δε προφανές ότι η δυνατότητα αυτή αφορά σε περιπτώσεις ελεγχόμενων προσώπων και απευθύνεται σε ελεγχόμενα πρόσωπα που γνωρίζουν (ή και οφείλουν ακόμα να γνωρίζουν) την πλημμελή εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων (πρβλ. και την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 7 της απόφασης)) και όχι πρόσωπα που θεωρούν ότι έχουν ανταποκριθεί πλήρως στις υποχρεώσεις τους αυτές. Η διαπίστωση τελικά της πλημμελούς ανταπόκρισης στις φορολογικές του υποχρεώσεις ενός ελεγχόμενου προσώπου που ανήκει στην τελευταία αυτή κατηγορία, όπως άλλωστε και ενός ελεγχόμενου προσώπου που ανήκει στην πρώτη κατηγορία, αλλά δεν επιθυμεί να κάνει χρήση της δυνατότητας αυτής, θα είναι το αποτέλεσμα της διενέργειας ενός κανονικού φορολογικού ελέγχου, στα πλαίσια του οποίου θα του κοινοποιηθούν και ο/οι λόγος/-οι (διά της κοινοποίησης της οικείας έκθεσης ελέγχου) έκδοσης της σχετικής καταλογιστικής πράξης.

Β) Ενώ στον επιτόπιο έλεγχο η προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 25 παρ. 1 εδ. α' ν. 4174/2013 (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (16.12.2021), ήτοι μετά την αντικατάστασή τους με το άρθρο 397

παρ. 2 ν. 4512/2018) επιβάλλει την αναγραφή στην εντολή ελέγχου της διάρκειας του ελέγχου (και αυτονόητα και του τόπου διενέργειας του ελέγχου, που είναι φυσικά εγκαταστάσεις του ελεγχόμενου προσώπου), στον διενεργούμενο από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης έλεγχο, όπως αυτός που διενεργήθηκε στην υπό κρίση περίπτωση, δεν επιβάλλεται από καμιά από τις διατάξεις του ν. 4174/2013 και ειδικότερα από εκείνες που ρυθμίζουν τα της διαδικασίας του διενεργούμενου ελέγχου η αναγραφή της διάρκειας του ελέγχου (πολύ δε λιγότερο του τόπου διενέργειας του ελέγχου, αλλά και των στοιχείων, με βάση τα οποία θα διενεργηθεί αυτός, καθώς και των μεθόδων που θα ακολουθηθούν κατά τη διενέργειά του, που αποτυπώνονται τελικά (στοιχεία και μέθοδοι) σε μεταγενέστερο στάδιο και συγκεκριμένα στην εκδοθησόμενη έκθεση ελέγχου), ούτε στην οικεία εντολή ελέγχου ούτε στην/στις εκδοθησόμενη/-ες έκθεση/εκθέσεις ελέγχου.

Γ) Ευλόγως δεν ετέθη στην υπό κρίση περίπτωση ζήτημα επίσκεψης των εγκαταστάσεων του προσφεύγοντος ή εγκαταστάσεων αντισυμβαλλομένων του, δεδομένου ότι ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης και δεν ήταν επιτόπιος.

Δ) Από τις οποίες από 24.11.2021 οικείες εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος (Ενότητα 5 («ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ», σελ. 5-6)) και ΦΠΑ (Ενότητες 6 («ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ», σελ. 9-11) και 7 («ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ», σελ. 11-12, και «ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ», σελ. 13)) προκύπτουν σαφώς τόσο τα στοιχεία, στα οποία βασίστηκε ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, όσο και ο τρόπος, με τον οποίο κατέληξε, δεδομένων αυτών των στοιχείων, στον καταλογισμό των υπό κρίση ποσών δυνάμει των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων.

Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν για τα έτη 2015 και 2016: «1. Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. [...]. 2. [...]. 3. Ο φόρος που επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος. 4. [...]»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυαν για τα έτη 2015 και 2016), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΕΦΠ είναι η 31^η Δεκεμβρίου εκάστου έτους (φορολογικού).

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2015 και κατά την 31.12.2016 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικών ετών 2015 και 2016): «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου, κατά την οποία πραγματοποιούνται, και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 1 και 2 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν για πράξεις που διενεργήθηκαν κατά την περίοδο 01.01.2015-31.12.2015: «1. Οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο. 2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής: α) [...], β) ένα ημερολογιακό τρίμηνο, προκειμένου για υπόχρεους, οι οποίοι χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα [...]. 2α. [...].»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 38 Κώδικα ΦΠΑ (όπως ίσχυαν για την περίοδο 01.01.2015-31.12.2015), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΠΑ για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ που χρησιμοποιούσαν απλογραφικό λογιστικό σύστημα ήταν η τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την 31.03.2015, την 30.06.2015, την 30.09.2015, την 31.12.2015, την 31.03.2016, την 30.06.2016, την 30.09.2016 και την 31.12.2016 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ α', β', γ' και δ' τριμήνων 2015 και 2016 αντίστοιχα): «Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 32 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά την 31.03.2015, την 30.06.2015, την 30.09.2015, την 31.12.2015, την 31.03.2016, την 30.06.2016, την 30.09.2016 και την 31.12.2016 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ α', β', γ' και δ' τριμήνων 2015 και 2016 αντίστοιχα): «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) [...], 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) [...].»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 30 παρ. 3 εδ. α' Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά την 31.03.2015, την 30.06.2015, την 30.09.2015, την 31.12.2015, την 31.03.2016, την 30.06.2016, την 30.09.2016 και την 31.12.2016 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ α', β', γ' και δ' τριμήνων 2015 και 2016 αντίστοιχα): «Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16, 17 και 18.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την 31.03.2015, την 30.06.2015, την 30.09.2015, την 31.12.2015, την 31.03.2016, την 30.06.2016, την 30.09.2016 και την 31.12.2016 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ α', β', γ' και δ' τριμήνων 2015 και 2016 αντίστοιχα): «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. Η παράδοση των

αγαθών συντελείται κατά το χρόνο, κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο, κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών. 2. Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός: α) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, με εξαίρεση τις παροχές υπηρεσιών, οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, β) προκειμένου για παροχή υπηρεσιών, κατά το χρόνο έκδοσης του φορολογικού στοιχείου, όταν αυτό εκδίδεται σε χρόνο προγενέστερο της παροχής των υπηρεσιών, γ) [...], ε) κατά το χρόνο που έχει συμφωνηθεί η καταβολή κάθε δόσης σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, για τις οποίες η αντιπαροχή καταβάλλεται περιοδικά, στ) κατά τη λήξη κάθε ημερολογιακού έτους, προκειμένου για υπηρεσίες, οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, εφόσον πρόκειται για υπηρεσίες που παρέχονται συνεχώς και η παροχή τους συνεχίζεται και μετά τη λήξη του ημερολογιακού έτους και δεν έχουν οριστεί ή πραγματοποιηθεί τμηματικές καταβολές έναντι λογαριασμού ή πληρωμές στη διάρκεια της περιόδου παροχής τους, ζ) [...]. 3. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την 31.03.2015, την 30.06.2015, την 30.09.2015, την 31.12.2015, την 31.03.2016, την 30.06.2016, την 30.09.2016 και την 31.12.2016 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ α', β', γ' και δ' τριμήνων 2015 και 2016 αντίστοιχα): «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η εισαγωγή των αγαθών, σύμφωνα με το άρθρο 10 του παρόντος. [...]. 2. Όταν τα εισαγόμενα αγαθά υπόκεινται σε δασμούς, γεωργικές εισφορές ή φόρους ισοδυνάμου αποτελέσματος, που έχουν θεσπισθεί στα πλαίσια κοινής πολιτικής, η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο που η φορολογική υποχρέωση γεννάται και γίνονται απαιτητές από το Δημόσιο οι παραπάνω επιβαρύνσεις. 3. [...]. 4. Όταν τα εισαγόμενα αγαθά δεν υπόκεινται σε καμία επιβάρυνση της παραγράφου 2, η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά την είσοδο των αγαθών στο τελωνειακό έδαφος και ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο που λαμβάνεται υπόψη για την επιβολή των δασμών, σύμφωνα με τις διατάξεις της τελωνειακής νομοθεσίας.»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 1-2 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (16.12.2021): «1. 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. 2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, **αντίγραφα** μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου **πρέπει να παρέχονται** στη Φορολογική Διοίκηση 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

παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. [...] 3. [...]»

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης δεν αιτιολογεί με σαφήνεια και εμπεριστατωμένα **αφενός** την προσθήκη στα δηλωθέντα καθαρά κέρδη και αντίστοιχα στις δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της περιόδου 01.01.2015-31.12.2015 του ως άνω ποσού συνολικού ύψους 2.921,40 € (χρεωστική απόκλιση σε σχέση με πελάτη του-νομικό πρόσωπο με ΑΦΜ) και τη μη αναγνώριση του συνόλου των δαπανών της επιχείρησής του για την ίδια περίοδο, τόσο για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος όσο και για σκοπούς ΦΠΑ, και **αφετέρου** τη μη αναγνώριση του συνόλου των δαπανών της επιχείρησής του για την περίοδο 01.01.2016-31.12.2016, τόσο για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος όσο και για σκοπούς ΦΠΑ.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί:

Α) Δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης τα αιτηθέντα από τον τελευταίο βιβλία και στοιχεία της επιχείρησής του παρά την υποχρέωση που είχε προς τούτο σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 1-2 ν. 4174/2013 (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (16.12.2021)), νομίμως ο έλεγχος πρόσθεσε στα καθαρά κέρδη της επιχείρησής του της περιόδου 01.01.2015-31.12.2015 και στις φορολογητέες εκροές της ίδιας περιόδου το ως άνω ποσό συνολικού ύψους 2.921,40 € (χρεωστική απόκλιση σε σχέση με πελάτη του-νομικό πρόσωπο με ΑΦΜ) κατόπιν αντιπαράβολής των συγκεντρωτικών καταστάσεων (φορολογικών στοιχείων) πελατών-προμηθευτών των δικών του και του εν λόγω αντισυμβαλλομένου του, ανταποκρινόμενος έτσι πλήρως στο βάρος του να αποδείξει την επικαλούμενη από τον ίδιο (τον έλεγχο) αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη και μεταφέροντας έτσι πλέον στον προσφεύγοντα το βάρος να ανταποδείξει τη μη απόκρυψη της εν λόγω φορολογητέα ύλης, ενώ ο προσφεύγων με το να μην προσκομίζει κανένα σχετικό αποδεικτικό έγγραφο δεν ανταποκρίθηκε στο εν λόγω βάρος του να ανταποδείξει τη μη απόκρυψή της.

Β) Όπως προκύπτει ήδη από τη γραμματική διατύπωση των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 22 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2015 και κατά την 31.12.2016 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικών ετών 2015 και 2016)) και των άρθρων 30 παρ. 1 και 32 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ (όπως ίσχυαν κατά την 31.03.2015, την 30.06.2015, την 30.09.2015, την 31.12.2015, την 31.03.2016, την 30.06.2016, την 30.09.2016 και την 31.12.2016 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ α' , β' , γ' και δ' τριμήνων 2015 και 2016 αντίστοιχα)), το βάρος της απόδειξης των προϋποθέσεων που τίθενται από τις διατάξεις αυτές για την αναγνώριση της έκπτωσης μιας δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης και του ΦΠΑ εισροών από το ΦΠΑ εκροών της, αντίστοιχα, το φέρει αυτός που την επικαλείται, δηλαδή ο φορολογούμενος. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, μη προσκομίζοντας στον υπό κρίση έλεγχο τα αιτηθέντα από αυτόν (με τις υπ' αριθμ. πρωτ. /8.6.2021 και /21.7.2021

προσκήσεις) φορολογικά αρχεία (βιβλία) και στοιχεία της επιχείρησής του, δεν προσκόμισε τα προβλεπόμενα από το νόμο ως κατάλληλα δικαιολογητικά-έγγραφα προς τεκμηρίωση των επικαλούμενων από αυτόν δαπανών και ΦΠΑ εισροών αντίστοιχα, παρά το βάρος που είχε προς τούτο, σύμφωνα και με τη ρητή πρόβλεψη των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 22 στ. γ' ν. 4172/2013 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2015 και κατά την 31.12.2016 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικών ετών 2015 και 2016)) και του άρθρου 32 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ (όπως ίσχυε κατά την 31.03.2015, την 30.06.2015, την 30.09.2015, την 31.12.2015, την 31.03.2016, την 30.06.2016, την 30.09.2016 και την 31.12.2016 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ α', β', γ' και δ' τριμήνων 2015 και 2016 αντίστοιχα)), και συνεπώς δεν απέδειξε (πλήρης απόδειξη) την πραγματοποίησή τους. Κατ' ακολουθίαν και επί τη βάση αυτού, ορθά ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης δεν αναγνώρισε την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του όλων των επικαλούμενων από αυτόν (με τις οικείες υποβληθείσες δηλώσεις του ΦΕΦΠ φορολογικών ετών 2015 και 2016) δαπανών και από το ΦΠΑ εκροών της του επικαλούμενου από αυτόν (με τις οικείες υποβληθείσες δηλώσεις του ΦΠΑ α', β', γ' και δ' τριμήνων 2015 και 2016) ΦΠΑ εισροών της, χωρίς να έχει την υποχρέωση να προβεί σε περαιτέρω ελεγκτικές ενέργειες, προκειμένου να καταλήξει στη μη αναγνώρισή τους (απορριπτόμενου ως νόμω αβάσιμου του σχετικού περί του αντιθέτου ισχυρισμού του προσφεύγοντος).

Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 14.1.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, **και την επικύρωση** α) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ και επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1	/2021	24/11/2021	16/12/2021	Φόρος εισοδήματος	01/01/2015 - 31/12/2015	10.824,95 €
2	/2021	24/11/2021	16/12/2021	Φόρος εισοδήματος	01/01/2016 - 31/12/2016	32.541,86 €

και β) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του ιδίου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
3	/2021	24/11/2021	16/12/2021	ΦΠΑ	01/01/2015 - 31/12/2015	6.553,14 €
4	/2021	24/11/2021	16/12/2021	ΦΠΑ	01/01/2016 - 31/12/2016	11.348,13 €

Η συνολική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

I. ΦΕΦΠ

α) Φορολογικό έτος 2015

Διαφορά κύριου φόρου	5.664,23 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2015	2.832,11 €
ΠΛΕΟΝ ΕισφΑλληλ	2.328,61 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>10.824,95 €</u>

β) Φορολογικό έτος 2016

Διαφορά κύριου φόρου	19.204,24 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2016	9.602,12 €
ΠΛΕΟΝ ΕισφΑλληλ	3.735,50 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>32.541,86 €</u>

II. ΦΠΑ

α) Φορολογική περίοδος 01.01.2015-31.12.2015

Διαφορά κύριου φόρου	4.368,76 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58Α ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων ΦΠΑ α΄, β΄, γ΄ και δ΄ τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2015-31.12.2015	2.184,38 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>6.553,14 €</u>

β) Φορολογική περίοδος 01.01.2016-31.12.2016

Διαφορά κύριου φόρου	7.565,42 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58Α ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων ΦΠΑ α΄, β΄, γ΄ και δ΄ τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016	3.782,71 €

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>11.348,13 €</u>
---	---------------------------

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον προσφεύγοντα.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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