



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



Α.Α.Δ.Ε.
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 24.10.2021

Αριθμός απόφασης: 2031

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

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. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

δ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης**2022** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «, με έδρα στα κατά: α) της υπ' αρ./**18.04.2022** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2018, β) της υπ' αρ./**18.04.2022** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2017, γ) της υπ' αρ./**18.04.2022** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2021, δ) της υπ' αρ./**18.04.2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, ε) της υπ' αρ./**18.04.2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, στ) της υπ' αρ./**18.04.2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2017 έως 31.12.2017, ζ) της υπ' αρ./**18.04.2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2018 έως 31.12.2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από**2022** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθ. ...**18.04.2022** Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (Κ.ΦΑ), φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 400,00€, επειδή διαπιστώθηκε ότι: α) δεν υπέβαλε δηλώσεις Φ.Π.Α. για τις φορολογικές περιόδους 2^ο τρίμηνο, 3^ο τρίμηνο και 4^ο τρίμηνο του έτους 2018, από τις οποίες δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18§1 του ν. 4174/2013 και του άρθρου 38 του ν. 2859/2000, που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων άρθρου 54 §1 περ.α', §2 περ.α' του ν. 4174/2013 (Κ.ΦΑ), ήτοι 300,00€ (3x100,00), β) δεν υπέβαλε δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα -καταστάσεις

φορολογικών στοιχείων, προμηθευτών και πελατών, για τα εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία φορολογικού έτους 2018, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14§3 του ν. 4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων άρθρου 54 §1 περ.α', §2 περ.α' του ν. 4174/2013 (Κ.ΦΑ), ήτοι 100,00€.

-Με την υπ' αριθ./18.04.2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (Κ.ΦΑ), φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 100,00€, επειδή διαπιστώθηκε ότι δεν υπέβαλε δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα -καταστάσεις φορολογικών στοιχείων, προμηθευτών και πελατών, για τα εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14§3 του ν. 4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων άρθρου 54 §1 περ.α', §2 περ.α' του ν. 4174/2013 (Κ.ΦΑ), ήτοι 100,00€.

-Με την υπ' αριθ./18.04.2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (Κ.ΦΑ), φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 250,00€, επειδή δεν ανταποκρίθηκε, εντός της οριζόμενης προθεσμίας των πέντε (5) ημερών στα με αρ. πρωτ.26-02-2021,/24-01-2022 και/27-01-2022 έγγραφα αιτήματα της φορολογικής διοίκησης και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου, τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) που τηρήθηκαν κατά την περίοδο 21/12/2016 - 31/12/2018, καθώς και όλα τα δικαιολογητικά εγγραφών για την περίοδο αυτή, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων άρθρου 54 §1 περ.δ', §2 περ.γ' του ν. 4174/2013 (Κ.ΦΑ)

-Με την υπ' αριθ./18.04.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, για το φορολογικό έτος 2017, διαφορά κύριου φόρου εισοδήματος ποσού 51.745,18€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας / μη δήλωσης ποσού 25.872,59€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή 77.617,77€.

-Με την υπ' αριθ./18.04.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, για το φορολογικό έτος 2018, διαφορά κύριου φόρου εισοδήματος ποσού 2.330,32€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας / μη δήλωσης ποσού 1.165,16€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή 3.495,48€.

-Με την υπ' αριθ./**18.04.2022** πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01.01.2017** έως **31.12.2017** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, διαφορά κύριου φόρου ποσού 42.823,59€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ ποσού 21.411,80€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή 64.235,39€.

-Με την υπ' αριθ./**18.04.2022** πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01.01.2018** έως **31.12.2018** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, διαφορά κύριου φόρου ποσού 1.928,54€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ ποσού 964,27€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή 2.892,81€.

Οι ως άνω πράξεις κοινοποιήθηκαν στις 19.04.2022 με το με αρ. πρωτ. με συστημένη επιστολή RE.....GR.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 18.04.2022 Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής του Ν. 4308/14 (Ε.Λ.Π) και του Ν.4174/13 (Κ.Φ.Δ), Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του Ν.2859/00 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Ν.4172/13 και της Α.1293/23.07.2019 της Δ.Ο.Υ., που συντάχθηκαν δυνάμει της υπ' αρ. 19/2021 εντολής ελέγχου.

Αίτια ελέγχου αποτέλεσαν τα κάτωθι πληροφοριακά δελτία:

Α) το με αρ. πρωτ.**11-06-2019** πληροφοριακό δελτίο του Υπουργείου Οικονομικών - Ειδική Γραμματεία Σ.Δ.Ο.Ε. - Επιχειρησιακή Διεύθυνση Αττικής - Υποδιεύθυνση Β' - Τμήμα Ζ' που εστάλη στη Δ.Ο.Υ..... σύμφωνα με το οποίο , η Ειδική Γραμματεία Σ.Δ.Ο.Ε. - Επιχειρησιακή Διεύθυνση Αττικής - Υποδιεύθυνση Β' - Τμήμα Ζ, στα πλαίσια της Εισαγγελικής Παραγγελίας ΑΒΜ Ε.Ο.Ε./2018 διεξήγαγε έλεγχο σε σειρά επιχειρήσεων με το εμπορικό σήμα YAVA.

Από τους ελέγχους που διενέργησαν και από την έρευνα στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων τους, διαπίστωσαν την παράλληλη λειτουργία εταιριών, στις ίδιες διευθύνσεις και με το ίδιο αντικείμενο (γυμναστήρια YAVA), οι οποίες δεν εκπληρώνουν τις φορολογικές και λοιπές τους υποχρεώσεις.

Από τον 12ο μήνα του έτους 2016, εμφανίζονται να λειτουργούν εταιρίες (γυμναστήρια) με τους διακριτικούς τίτλους/ συνήθως «...» και «.....». Στις εταιρίες αυτές εμφανίζεται ως μέλος με ποσοστό 100% και διαχειριστής ο με ΑΦΜ, ο οποίος δεν βρέθηκε στη δηλωθείσα κατοικία του και σε πρόσκληση που επιδόθηκε στο γιο του απάντησε με συμβολαιογραφικό έγγραφο, ότι δεν γνωρίζει τίποτα σχετικά με τα τηρούμενα βιβλία των εταιριών του και κατονόμασε υποκρυπτόμενο πρόσωπο όσον αφορά τη διαχείριση των εταιριών....Ο εμφανιζόμενος ως διαχειριστής της εταιρίας είναι αχυράνθρωπος και η πραγματική διαχείριση των εταιριών ασκείται από υποκρυπτόμενα πρόσωπα.

Β) Το με αρ. πρωτ. ΕΞ 2021 πληροφοριακό δελτίο του Υπουργείου Οικονομικών - Ειδική Γραμματεία Σ.Δ.Ο.Ε. - Επιχειρησιακή Διεύθυνση Αττικής - Υποδιεύθυνση Β' - Τμήμα Ζ' που εστάλη στη Δ.Ο.Υ..... σύμφωνα με το οποίο, ο ασκούσε εν τοις πράγμασι τις εξουσίες και αρμοδιότητες στις εταιρίες (γυμναστήρια) με τους διακριτικούς τίτλους/ συνήθως «.....» και «.....» που αντιστοιχούν στις ιδιότητες που περιγράφονται στις διατάξεις του άρθρου 67 παρ. 1γ, ως εκ τούτου θεωρείται ως αυτοργός ή συμμετοχος του εγκλήματος της Φοροδιαφυγής κατ' άρθρο 66 παρ, 1 του ν.4174/2013.

Σύμφωνα με τις ως άνω εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία, αν και της ζητήθηκαν με τα με αρ. πρωτ./26-02-2021,/24-01-2022 και/27-01-2022 έγγραφα αιτήματα, με αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματός της για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 με κάθε διαθέσιμο μέσο, τόσο για τους σκοπούς φορολογίας εισοδήματος όσο και ως φορολογητέα βάση για σκοπούς Φ.Π.Α.

Λόγω μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων ο έλεγχος προσδιόρισε τα αποτελέσματα των υπό κρίση φορολογικών περιόδων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου του 28 του ν.4172/2013, ήτοι με βάση τις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2017, τα έσοδα- καταθέσεις που προέκυψαν από την επεξεργασία των κινήσεων του τραπεζικού λογαριασμού με αρ. GR..... που διαθέτει η προσφεύγουσα στην τράπεζα για το χρονικό διάστημα από 21/12/2016 έως 31/12/2018 και τις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων προμηθευτών – πελατών των αντισυμβαλλομένων ως κάτωθι:

A. Για το φορολογικό έτος 2017 (01/01/2017-31/12/2017), η προσφεύγουσα υπέβαλε περιοδικές δηλώσεις με συνολικές φορολογητέες εκροές ύψους 175.746,81€, ως κάτωθι:

Φορολογική περίοδος	Αρ.δήλωσης	Εκροές	Εισροές	Φ.Π.Α. Εκροών	Φ.Π.Α. Εισροών
01/01/2017-31/03/2017		0,00	0,00	0,00	0,00
01/04/2017-30/06/2017		18.909,44	19.572,96	4.538,27	4.691,51
01/07/2017-30/09/2017		119.812,10	120.542,25	28.754,90	28.929,25
01/10/2017-31/12/2017		37.025,27	36.854,00	8.886,06	8.841,52

B. Από την επεξεργασία των κινήσεων του τραπεζικού λογαριασμού με αρ. GR.....που διαθέτει η προσφεύγουσα στην τράπεζα προέκυψαν έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα -πιστώσεις με αιτιολογία συναλλαγής έσοδα POS, συνδρομές, καταθέσεις μετρητών από υπαλλήλους για το φορολογικό έτος 2017 ύψους 65.072,37€ και για το φορολογικό έτος 2018 ύψους 9.964,14€

Γ1. Από τις καταστάσεις εσόδων αντισυμβαλλομένων δηλώθηκαν

Έτος	χρέωση		πίστωση	
	Αξία	Φ.Π.Α.	Αξία	Φ.Π.Α.
2017	3.853,76	924,85	14,25	3,41
2018	1.777,16	426,57	10,00	2,40

Γ2. Από τις καταστάσεις εξόδων αντισυμβαλλομένων δηλώθηκαν

Έτος	χρέωση		πίστωση	
	Αξία	Φ.Π.Α.	Αξία	Φ.Π.Α.
2017	112,10	26,90	-	-

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος προσδιορίζει τα Ακαθάριστα και καθαρά κέρδη μη αναγνωρίζοντας τα ποσά εξόδων/εισροών, λόγω μη προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, ως ακολούθως:

-Φορολογικό έτος 2017 (01/01/2017 - 31/12/2017)

Φορολογική περίοδος	Ακαθάριστα έσοδα
---------------------	------------------

01/01/2017 - 31/03/2017	2.684,84*
01/04/2017-30/06/2017	18.909,44
01/07/2017-30/09/2017	119,812,10
01/10/2017-31/12/2017	37.025,27
ΣΥΝΟΛΟ	178.431,65

* ακαθάριστα έσοδα: 2.684,84 (σύνολο πιστώσεων 3.329,20 - αξία Φ.Π.Α. που αναλογεί 644,36.

-Φορολογικό έτος 2018 (01/01/2018 - 31/12/2018)

Ακαθάριστα έσοδο ύψους 8.035,60 € (σύνολο πιστώσεων: 9.964,14€ - αξία Φ.Π.Α, που αναλογεί 1.928,54€).

Ως προς τον Φ.Π.Α.

Ο έλεγχος με βάση τα ως άνω αναφερόμενα προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές, όπως προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα στη φορολογίας εισοδήματος, ως κάτωθι:

ΕΚΡΟΕΣ	01.01.2017 - 31.12.2017	01.01.2018 - 31.12.2018
Αξία φορολογητέων εκροών - 24%	178.431,65	8.035,60
Φόρος εκροών - 24%	42.823,59	1.928,54

Ακολούθως ο έλεγχος προέβη στην έκδοση του με αριθ./2022 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) – κλήση σε ακρόαση καθώς και των Προσωρινών Πράξεων όπου κοινοποιήθηκαν νόμιμα στην προσφεύγουσα επιχείρηση και στους διαχειριστές και, με συστημένη επιστολή, προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών. Η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στο ως άνω (Σ.Δ.Ε.) με συνέπεια την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων .

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα εταιρεία ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

-Εσφαλμένος προσδιορισμός της φερόμενης ως φορολογητέας ύλης όσον αφορά το εισόδημα και τον Φ.Π.Α.-Πλημμελής, αόριστη και ελλιπής αιτιολογία, καθώς ο έλεγχος για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης δεν έλαβε υπόψη τις δαπάνες-εισροές.

Ως προς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 14 ν. 4174/2013, 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. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ.1 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.): «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1, 2 και 3 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.):«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)...γ)...δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α) Για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ (περ. α' της παρ. 1), β)...γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β' , γ' , δ' και στ της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα».

Επειδή, στο άρθρο 21 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι: “ 1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.... ”

Επειδή, στο άρθρο 22. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, του ιδίου ως άνω νόμου, ορίζεται ότι: «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 συνήθειες 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.): «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)....., ή β), ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.».

Επειδή στο άρθρο 3 της Απόφασης 1293/2019 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ορίζεται: «Άρθρο 3 Επαληθεύσεις σε νομιμοποιητικά έγγραφα, βιβλία και στοιχεία «Κατά τον έλεγχο των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, εξετάζονται κατά περίπτωση τα εξής: Α. Έγγραφα σύστασης ή νομιμοποίησης 1. Έλεγχος νομιμοποιητικών ή συστατικών εγγράφων. 2. Αξιοποίηση στοιχείων του Γενικού Μητρώου Εμπορικών Επιχειρήσεων (Γ.Ε.Μ.Η.). Β. Έλεγχος στα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) 1. Έλεγχος ως προς την ορθή τήρηση των βιβλίων σύμφωνα με τις διατάξεις υποπαραγράφου Ε.1. της παραγράφου Ε' του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών - Κ.Φ.Α.Σ.) ή του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Ε.Λ.Π.). 2. Έλεγχος ως προς την ορθή έκδοση των φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με τις διατάξεις υποπαραγράφου Ε.1. της παραγράφου Ε' του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών - Κ.Φ.Α.Σ.) ή του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Ε.Λ.Π.). 3. Έλεγχος της ορθής μεταφοράς των δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων στις οικείες δηλώσεις και ορθού υπολογισμού των φόρων, τελών και λοιπών επιβαρύνσεων. 4. Πραγματοποίηση κλειστής αποθήκης σε δύο (2) τουλάχιστον είδη ανά ελεγχόμενη χρήση, επιλεκτικά με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, υποχρεωτικά σε όσους πωλούν αποκλειστικά χονδρικώς και όπου είναι εφικτό στα πρόσωπα που πωλούν χονδρικώς και λιανικώς ή αποκλειστικά λιανικώς. 5. Έλεγχος ορθής αποτίμησης για δύο (2) τουλάχιστον είδη επιλεκτικά με βάση τη τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία. 6. Έλεγχος και αξιοποίηση ενδείξεων ή διαφορών που προκύπτουν από διασταυρώσεις καταστάσεων φορολογικών στοιχείων προμηθευτών και πελατών. 7. Αξιοποίηση πληροφοριών και στοιχείων που εμπεριέχονται στην ΠΟΛ 1033/2014 απόφαση Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων για επαλήθευση συναλλαγών, καθώς και από άλλη πληροφορία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση 8. Έλεγχος εμφάνισης όλων των εισοδημάτων από τις λοιπές κατηγορίες της παρ. 2 του άρθρου 7 του Ν. 4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος - Κ.Φ.Ε.). 9. Έλεγχος ύπαρξης επιχορηγήσεων ή επιδοτήσεων. 10. Έλεγχος των Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (Φ.Τ.Μ., Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., ΑΔΗΜΕ), καθώς και των φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ. Άρθρο 11

Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.”

Επειδή, με την Εγκύκλιο Ε.2015/2020 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ορίζεται: «Με την παρούσα εγκύκλιο σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 .

Ειδικότερα: 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 , καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 Ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ’ εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του Ν. 4172/2013.

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε

άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών. Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β΄ της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ΄ της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε΄ της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 , 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 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. **Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013. Η προϋπόθεση της περ. β΄ της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων. Η προϋπόθεση της περ. γ΄ της**

παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων.

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 , 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. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ.2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 . Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του Ν. 4174/2013 , κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. 6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής: Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 . Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.».

Επειδή, στις διατάξεις των άρθρων του ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

Άρθρο 1

Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" (Φ.Π.Α.) σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου.

Άρθρο 2

1. Αντικείμενο του φόρου είναι:

α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,

β) η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας,

γ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκαταστημένος σε άλλο κράτος - μέλος, ενεργεί με αυτή την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του, ούτε υπάγεται στις διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 5 του άρθρου 13. Ειδικά, η ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιων μεταφορικών μέσων υπάγεται στο φόρο, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του εγκαταστημένου στο εσωτερικό της χώρας προσώπου.

δ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, τα οποία υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά εμπίπτουν στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 11.

Άρθρο 3

1. Στο φόρο υπόκειται:

α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,

β) κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί περιστασιακά παράδοση ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται προς άλλο κράτος μέλος,

γ) κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί ευκαιριακά πράξεις του άρθρου 6, εφόσον με δήλωσή του ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. Δε θεωρείται ότι ασκούν οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο οι μισθωτοί και λοιπά φυσικά πρόσωπα, τα

οποία συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας ή με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης, όσον αφορά τους όρους εργασίας ή την αμοιβή και συνεπάγεται την ευθύνη του εργοδότη,

δ) η κοινοπραξία που κατασκευάζει ακίνητο με το σύστημα της αντιπαροχής, καθώς και η κοινωνία που κατασκευάζει ακίνητο σε οικόπεδο ή αγροτεμάχιο που ανήκει στα μέλη της, για τις παραδόσεις και αυτοπαραδόσεις που διενεργούνται από τα μέλη τους, σύμφωνα με τα άρθρα 6 και 7.

Οι εσωτερικές πράξεις που διενεργούνται μεταξύ της εταιρείας ειδικού σκοπού διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας του άρθρου 71Η του ν. 4172/2013 (Α' 167) και των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτή, αποτελούν πράξεις που διενεργούνται εντός ενιαίας οντότητας και εκτός του πεδίου εφαρμογής του Φ.Π.Α

Άρθρο 32

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.,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.

2. Σε περίπτωση καταβολής του φόρου από τον υπόχρεο, για τον οποίο προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 35, το δικαίωμα έκπτωσης μπορεί να ασκηθεί, εφόσον αυτός κατέχει δικαιολογητικά σχετικά με την πραγματοποίηση της φορολογητέας πράξης από τον εγκαταστημένο στο

εξωτερικό υποκείμενο στο φόρο και αποδεικτικό καταβολής του φόρου.

3.Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περι παραγραφής διατάξεων.

Επειδή, στις διατάξεις των άρθρων του ν.2859/2000 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: παρ.4. άρθρου 36 «Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται επίσης: α) να τηρεί λογιστικά αρχεία (βιβλία) και να εκδίδει στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας, εκτός αν είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος -μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και δεν διαθέτει εγκατάσταση στην Ελλάδα. β) να επιδίδει τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 38 δηλώσεις.....» παρ.1 και 2 άρθρου 38 « 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."

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».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατ ά 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, η έκθεση ελέγχου δεν αποτελεί ξεχωριστή διοικητική πράξη, αλλά τη νόμιμη αιτιολογία και το αναγκαίο συμπλήρωμα της εκδιδόμενης και στηριζόμενης επ' αυτής πράξης επιβολής φόρου (Φορολογικό Δίκαιο, Θ. Φορτσάκης, εκδόσεις Σάκκουλα 2003, σελ. 504).

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, στο άρθρο 65 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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, στα πλαίσια του ελέγχου ζητήθηκαν τα βιβλία και τα στοιχεία με τα με αρ. πρωτ. ...26-02-2021,24-01-2022 και/27-01-2022 έγγραφα αιτήματα της φορολογικής διοίκησης για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων του άρθρου 14 του ν.4174/2013 στα οποία η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε και εν συνεχεία λόγω της μη ανταπόκρισης και λόγω της μη υποβολής δηλώσεων (Φ.Π.Α. ΜΥΦ) επιβλήθηκαν από τον έλεγχο οι σχετικές κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54 του ΚΦΔ..

Επειδή, λόγω μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων, και λόγω ότι δεν ήταν δυνατό να επιβεβαιωθούν τα δεδομένα που δηλώθηκαν από την πλευρά της προσφεύγουσας με τις περιοδικές δηλώσεις έτους 2017 και να διενεργηθούν οι προβλεπόμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις που ορίζονται στην Απόφαση Α.1293/2019, ο έλεγχος εφάρμοσε τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 καθώς και τις διατάξεις του ν.2859/2000 και προσδιόρισε τα αποτελέσματα σύμφωνα με διαθέσιμα στοιχεία, ως του δίνουν αυτή την δυνατότητα οι προαναφερθείσες διατάξεις για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων όπως αναλυτικά προαναφέρθηκαν.

Επειδή, η προσφεύγουσα τόσο στον έλεγχο όσο και με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής δεν έθεσε τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) που τηρήθηκαν κατά την περίοδο 21/12/2016 - 31/12/2018, καθώς και όλα τα δικαιολογητικά εγγραφών για την περίοδο αυτή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ύστερα από τα με αρ. πρωτ./26-02-2021,/24-01-2022 και/27-01-2022 έγγραφα αιτήματα της φορολογικής διοίκησης και αμφισβητεί τα πορίσματα του ελέγχου προβάλλοντας ισχυρισμούς ότι εσφαλμένα δεν λήφθηκαν υπόψη οι δαπάνες –εισροές όπως αυτές έχουν δηλωθεί από την πλευρά της.

Ωστόσο όπως προκύπτει από τα πραγματικά δεδομένα της υπόθεσης, όπως αυτά καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου εισοδήματος, ο έλεγχος διενεργήθηκε εντός των πλαισίων που ορίζονται από τις σχετικές διατάξεις και από την Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ Ε 2015/2020 και συγκεκριμένα υφίσταται εμπεριστατωμένη τεκμηρίωση ως προς την επιλογή των διαθέσιμων στοιχείων, ενώ οι δαπάνες/εισροές, δεν λήφθηκαν υπόψη καθότι από την προσφεύγουσα δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο στοιχεία που να επαληθεύουν τα αριθμητικά δεδομένα των δαπανών / εισροών που δηλώθηκαν με τις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2017, όσο και των αριθμητικών δεδομένων των τηρουμένων βιβλίων, ως προβλέπεται και από την Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ 1293/2019. Κατόπιν των ανωτέρω οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προβάλλει ιδιαίτερο και ουσιαστικό ισχυρισμό που άπτεται της φορολογίας Φ.Π.Α. και των προστίμων.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 18.04.2022 Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής του Ν. 4308/14 (Ε.Λ.Π) και του Ν.4174/13 (Κ.Φ.Δ),

Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του Ν.2859/00 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Ν.4172/13 και της Α.1293/23.07.2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **02.06.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου **15786** ενδικοφανούς προσφυγής. της προσφεύγουσας ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «..... Ε.Ε.» με ΑΦΜ..... και την επικύρωση: α) της υπ' αρ./**18.04.2022** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2018, β) της υπ' αρ./**18.04.2022** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2017, γ) της υπ' αρ./**18.04.2022** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2021, δ) της υπ' αρ./**18.04.2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, ε) της υπ' αρ./**18.04.2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, στ) της υπ' αρ./**18.04.2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01.01.2017** έως **31.12.2017**, ζ) της υπ' αρ./**18.04.2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01.01.2018** έως **31.12.2018**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

α) Με την υπ' αρ./**18.04.2022** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2018.

Συνολικό ποσό για καταβολή: 400,0€

β) Με την υπ' αρ./**18.04.2022** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2017.

Συνολικό ποσό για καταβολή: 100,00€

γ) Με την υπ' αρ./**18.04.2022** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2021.

Συνολικό ποσό για καταβολή: 250,00€

δ) Με την υπ' αρ./**18.04.2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

Συνολικό ποσό για καταβολή: 77.617,77€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

ε) Με την υπ' αρ./**18.04.2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018.

Συνολικό ποσό για καταβολή: 3.495,48€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

στ) Με την υπ' αρ./**18.04.2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2017 έως 31.12.2017,

Συνολικό ποσό για καταβολή: 64.235,39€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

ζ) Με την υπ' αρ./**18.04.2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2018 έως 31.12.2018.

Συνολικό ποσό για καταβολή: 2.892,81€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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

