



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Καλλιθέα, 15/11/2022

Αριθμός απόφασης: 3661

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604552

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' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. 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.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 04/07/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου του δήμου, κατά της υπ' αριθμ. /2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 18/05/2022 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας Φ.Π.Α. ν.2859/2000 της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 04/07/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 32.843,48 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 16.421,76 ευρώ πλέον, ήτοι συνολικό ποσό **49.265,24 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.2859/2000 και του άρθρου 58Α του ν.4174/2013.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων της από 18/05/2022 οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας Φ.Π.Α. ν.2859/2000 της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./2022 εντολής μερικού ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ.

Στα πλαίσια του ελέγχου κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ. πρωτ./2022 έγγραφο, με το οποίο του ζητήθηκε να προσκομίσει τα βιβλία και τα στοιχεία της επιχείρησης, ενώ παράλληλα του γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα του να υποβάλει εκπρόθεσμες δηλώσεις μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, κατ' εφαρμογή των διατάξεων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν.4512/2018. Το ως άνω έγγραφο κοινοποιήθηκε μέσω συστημένης επιστολής στη διεύθυνση δραστηριότητας της επιχείρησης του προσφεύγοντος, όπως υφίσταται δηλωμένη στο μητρώο του Taxis, και επιπλέον μέσω ηλεκτρονικής ανάρτησης στην προσωποποιημένη πληροφόρησή της στο TAXISnet. Στην ως άνω πρόσκληση ο προσφεύγων ουδέποτε ανταποκρίθηκε και δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα, προκειμένου να διενεργηθεί ο έλεγχος. Ως εκ τούτου για το φορολογικό έτος 2017, λόγω μη προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων (λογιστικά αρχεία) κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης, **κατέστη αδύνατη η διενέργεια ελέγχου** για τον ορθό προσδιορισμό (λογιστικά και φορολογικά) των καθαρών αποτελεσμάτων της οντότητας του προσφεύγοντος (αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή μη αξιόπιστο λογιστικό σύστημα) και ο έλεγχος, κατ' εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας, προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο, σύμφωνα με το άρθρο 27 του ΚΦΔ και το άρθρο 28 του ν.4172/2013 και σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2859/2000, προσδιόρισε και τις φορολογητέες εκροές στο ύψος των 138.005,77 ευρώ (με αναλογούντα Φ.Π.Α. 33.123,23 ευρώ), όπως αναλυτικά παρουσιάζεται στις σελίδες 16 και 26-27 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και στις σελίδες 20-22 της οικείας έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α., καθώς πληρείται η προϋπόθεση της περ. γ της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα προαναφερθέντα στη φορολογία εισοδήματος, έκρινε ότι ο προσφεύγων υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις Φ.Π.Α. και προσδιόρισε την φορολογική οφειλή στο Φ.Π.Α., επιμερίζοντας το ως άνω ποσό των ακαθάριστων εσόδων στις αντίστοιχες φορολογικές περιόδους της φορολογίας Φ.Π.Α. σύμφωνα με το τρίμηνο και το συντελεστή που αφορούν, ως κάτωθι:

ΕΚΡΟΕΣ

A/A	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΚΡΟΕΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕ Σ ΕΚΡΟΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΑΝΑΛΟΓΩΝ ΦΠΑ ΕΚΡΟΩΝ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΝΑΛΟΓΩΝ ΦΠΑ ΕΚΡΟΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
1	01/01 – 31/03	0,00	14.213,23	0,00	0,00	3.411,18	3.411,18
2	01/04 – 30/06	8.500,00	23.413,54	14.913,54	2.040,00	5.619,25	3.579,25
3	01/07 – 30/09	12.641,94	1.020,97	-11.620,97	3.034,07	245,03	-2.789,04
4	01/10 – 31/12	10.789,04	99.358,03	88.568,99	2.589,37	23.845,93	21.256,56
ΣΥΝΟΛΟ		31.930,98	138.005,77	106.074,79	7.663,44	33.121,39	25.457,95

ΕΙΣΡΟΕΣ

A/A	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΙΣΡΟΕΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΙΣΡΟΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΑΝΑΛΟΓΩΝ ΦΠΑ ΕΙΣΡΟΩΝ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΝΑΛΟΓΩΝ ΦΠΑ ΕΙΣΡΟΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
1	01/01 – 31/03	23.122,43	0,00	23.122,43	5.542,13	0,00	5.542,13
2	01/04 – 30/06	15.241,68	0,00	15.241,68	3.636,26	0,00	3.636,26
3	01/07 – 30/09	14.017,20	0,00	14.017,20	3.360,53	0,00	3.360,53
4	01/10 – 31/12	11.978,63	0,00	11.978,63	2.874,90	0,00	2.874,90
ΣΥΝΟΛΟ		64.359,94	0,00	64.359,94	15.413,82	0,00	15.413,82

Δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα τα φορολογικά παραστατικά (στοιχεία) των εισροών, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση το φόρο εισροών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000.

Κατά συνέπεια, ο έλεγχος καταλόγισε τις παρακάτω διαφορές φόρου και προστίμων στη φορολογία Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017:

A/A	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΠΟΣΟ ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 58Α	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	ΠΡΟΘΕΣΜΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
1	01/01 – 31/03	3.133,27	1.566,64	0,00	4.699,91	30/4/2017
2	01/04 – 30/06	5.619,25	2.809,63	0,00	8.428,48	31/7/2017
3	01/07 – 30/09	245,03	122,52	0,00	367,55	31/10/2017
4	01/10 – 31/12	23.845,93	11.922,97	0,00	35.768,90	31/1/2018
ΣΥΝΟΛΟ		32.843,48	16.421,76	0,00	49.265,24	-

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις, η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου προέβη στην έκδοση της υπ' αριθμ./2022 προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, της σχετικής έκθεσης και των αποτελεσμάτων ελέγχου στο σύνολό τους, και τον επανέλεγχο βάσει των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησής του, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Όπως προκύπτει και από την ίδια την έκθεση ελέγχου, δεν έλαβε γνώση του ηλεκτρονικού μηνύματος, ούτε έλαβε τη συστημένη επιστολή που του εστάλη για την προσκόμιση των φορολογικών στοιχείων της επιχείρησής του για τον έλεγχο, λόγω του γεγονότος ότι κατά την περίοδο εκείνη, Μάρτιο και Απρίλιο 2022, αντιμετώπιζε πολύ σοβαρό οικογενειακό πρόβλημα.
- Σύμφωνα με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 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, ωστόσο στην προκείμενη περίπτωση ελλείπει παντελώς η αιτιολογία βάσει της οποίας το εισόδημά του για την ελεγχόμενη περίοδο ορίστηκε αυθαίρετα με τον εξωλογιστικό προσδιορισμό στο εξωφρενικό ποσό των 138.005,77 ευρώ.
- Όπως εσφαλμένως η ελεγκτική αρχή δεν έλαβε υπόψη τα καταχωρημένα τιμολόγια, τα οποία έστω και με εκπρόθεσμη καταχώρηση όφειλε τουλάχιστον να συνυπολογίσει και να προβεί σε ανάλογη απομείωση του καταλογισθέντος Φ.Π.Α.
- Εάν τυχόν τελεσιδίκως του καταλογιστεί ο αναφερόμενος στην έκθεση ελέγχου φόρος, αυτό θα σημαίνει, πέραν της αντικειμενικής του αδυναμίας να ανταποκριθεί και να τον καταβάλει, και την οικονομική του καταστροφή και το κλείσιμο της επιχείρησής του.
- Κατά τον έλεγχο, η ελεγκτική αρχή όφειλε να λάβει υπόψη της τη ρητή συνταγματική επιταγή, δυνάμει της οποίας ο κάθε πολίτης εισφέρει στην πολιτεία, μέσω της φορολόγησης, ανάλογα με τις δυνατότητές του.

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«Άρθρο 23 Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης

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.

2. 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.

.....»

Επειδή στο άρθρο 13 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«1. 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 πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:

α) για διάστημα πέντε (5) ετών από την λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η 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 το άρθρο 14 παρ. 1 και 2 του 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, κατά την πάγια Διοικητική και Δικαστική νομολογία ανωτέρα βία αποτελεί κάθε γεγονός απρόβλεπτο, το οποίο στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν μπορούσε να αποτραπεί ούτε με την επίδειξη άκρας επιμέλειας και σύνεσης, λόγω του ότι καθίσταται ανέφικτο στο υπόχρεο να προβεί ο ίδιος ή με άλλο πρόσωπο στην επιβαλλόμενη σ' αυτόν ενέργεια (ΣτΕ 4228/2011, 2546/2008, 239/2003, 2192/2002). Ανωτέρα βία συνιστούν περιστατικά απρόβλεπτα, τα οποία δικαιολογούν απόλυτη αδυναμία για την επιμέλεια των υποθέσεων του διοικούμενου, διότι τον παρεμποδίζουν από οποιαδήποτε ενέργεια, έστω και με κάποιο πληρεξούσιο (ΣτΕ 2977/95, ΔΔικ 1997/330, ΣτΕ 120/2004, ΑΠ Ολομ 29/92 ΔΔικ 1992/8032172/1983, 5166/1987). Ως περιστατικό το οποίο αποτελεί ανωτέρα βία, θεωρείται συνήθως

η βαριά ασθένεια, η οποία κατά τις ειδικές συνθήκες κάθε φορά προκαλεί τέτοια αδυναμία. Γίνεται μάλιστα δεκτό, ότι δεν θεωρείται ότι συνιστά ανωτέρα βία η απλή ασθένεια (ΣΤΕ 1766/1967), η φυλάκιση (ΣΤΕ 1524/1961), η εκτόπιση, η αποχή των δικηγόρων (ΣΤΕ 2093/1988). Το γεγονός της ανωτέρας βίας πρέπει να συντρέχει κατά τη λήξη της προθεσμίας και να διαρκεί και μετά την πάροδο αυτής, για το λόγο αυτό η ύπαρξη της ανωτέρας βίας επιφέρει αναστολή μόνο της λήξης και όχι αναστολή της διαδρομής της προθεσμίας (ΣΤΕ 414/92, ΔΔικ 1992/1039).

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

.....

3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του Ν.3979/2011 ή στο λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νόμιμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή

β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή

γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή

δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον κατά το χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση ο διορισμός νέου νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου.

.....

5. Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που η ταχυδρομική διεύθυνση είναι εκτός Ελλάδας, η πράξη θεωρείται ότι έχει κοινοποιηθεί νομίμως μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την ημέρα αποστολής της συστημένης επιστολής. Σε περίπτωση που η επιστολή δεν παραδοθεί και δεν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο ή στον εκπρόσωπό του για οποιονδήποτε λόγο, η Φορολογική Διοίκηση ζητά από την ταχυδρομική υπηρεσία την επιστροφή αυτής με συνοδευτικό κείμενο, στο οποίο περιλαμβάνονται οι ακόλουθες πληροφορίες:

α) η ημερομηνία, κατά την οποία η συστημένη επιστολή προσκομίσθηκε και παρουσιάστηκε στην ως άνω διεύθυνση και

β) ο λόγος για τη μη κοινοποίηση ή τη μη βεβαίωση της κοινοποίησης. Η Φορολογική Διοίκηση μεριμνά, προκειμένου αντίγραφο της συστημένης επιστολής να βρίσκεται στη διάθεση της αρμόδιας υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και να μπορεί αυτή να παραδοθεί στον φορολογούμενο ή εκπρόσωπό του οποιαδήποτε στιγμή και αδαπάνως.

6. Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στο λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής 30 οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος, η πράξη θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτησή της στο λογαριασμό του προσώπου το οποίο αφορά η επίδοση και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται όλες οι αναγκαίες προϋποθέσεις για την εφαρμογή της ηλεκτρονικής κοινοποίησης και ιδίως τα σχετικά με την επικαιροποίηση των στοιχείων ηλεκτρονικής επικοινωνίας των φορολογουμένων, το σημείο ανάρτησης στο λογαριασμό της κοινοποιούμενης πράξης, ο τρόπος πιστοποίησης των ηλεκτρονικών ιχνών παραλαβής, η δημιουργία πιστοποιητικού παραλαβής και τα στοιχεία της ηλεκτρονικής ειδοποίησης.»

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1125/2014** με θέμα “Καθορισμός λεπτομερειών εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 5 του Ν.4174/2013 (Α' 170), για την ηλεκτρονική κοινοποίηση πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης”:

«Άρθρο 1 Πεδίο Εφαρμογής

Οι διατάξεις της παρούσας απόφασης εφαρμόζονται για την ηλεκτρονική κοινοποίηση, κατά το άρθρο 5 παρ. 6 του ν.4174/2013 (Α' 170) «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις», πράξεων προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων καθώς και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου του άρθρου 28 του ν.4174/2013, που εκδίδει η Φορολογική Διοίκηση σύμφωνα με τις διατάξεις του ως άνω νόμου, όπως ισχύουν, των αποφάσεων που εκδίδει η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης), και των ατομικών ειδοποιήσεων του άρθρου 47 του ν.4174/2013 και των άρθρων 4 και 7 του ν.δ. 356/1974, ΚΕΔΕ (Α' 90).

Άρθρο 2 Υποχρεώσεις Φορολογουμένων

Οι φορολογούμενοι οφείλουν, εφόσον δεν διαθέτουν, να αποκτήσουν κωδικό πρόσβασης στο σύστημα TAXISnet και να δηλώσουν στο «Λογαριασμό» τους στο δικτυακό τόπο www.gsis.gr στοιχεία ηλεκτρονικής επικοινωνίας (διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου) στην επιλογή «Διαχείριση Λογαριασμού», και εφόσον είναι ήδη εγγεγραμμένοι και έχουν προβεί σε μεταβολή της διεύθυνσης ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, να την επικαιροποιήσουν, εντός 30 ημερών από την έναρξη ισχύος της παρούσας. **Οι φορολογούμενοι δεν μπορούν να επικαλούνται έναντι της Φορολογικής Διοίκησης οποιαδήποτε μεταβολή της διεύθυνσης ηλεκτρονικού ταχυδρομείου μέχρι το χρόνο ενημέρωσής της.**

Άρθρο 3 Διαδικασία Κοινοποίησης

Η προς κοινοποίηση πράξη, με τα κατά νόμο με αυτήν συγκοινοποιούμενα, ή η απόφαση, ή η ατομική ειδοποίηση ή ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του άρθρου 28 του ν.4174/2013 αναρτάται στο «Λογαριασμό» του φορολογούμενου στο σύστημα TAXISnet, στην επιλογή «Προσωποποιημένη Πληροφόρηση - e-Κοινοποιήσεις». Ο φορολογούμενος ειδοποιείται ηλεκτρονικά με μήνυμα που αποστέλλεται στη δηλωθείσα από αυτόν διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Η πράξη και τα

συγκοινοποιούμενα με αυτή, η απόφαση και η ειδοποίηση θεωρούνται νομίμως κοινοποιηθείσες μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτηση και την κατά τα ανωτέρω ηλεκτρονική ειδοποίηση, της προθεσμίας αυτής αρχομένης από οποιαδήποτε ενέργεια (ανάρτηση ή ηλεκτρονική ειδοποίηση) λάβει χώρα τελευταία, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής του κοινοποιούμενου εγγράφου.

Άρθρο 4 Πιστοποιητικό Παραλαβής - Στοιχεία Ηλεκτρονικής Κοινοποίησης

Με την παραλαβή στο «Λογαριασμό» TAXISnet της κοινοποιούμενης πράξης από το φορολογούμενο, δημιουργείται στο σύστημα TAXISnet ηλεκτρονικό εκτυπώσιμο πιστοποιητικό παραλαβής, που φέρει μοναδικό αριθμό και περιλαμβάνει υποχρεωτικά τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου του φορολογούμενου, το είδος, τον αριθμό, την ημερομηνία και το όργανο έκδοσης της πράξης και των συγκοινοποιούμενων, της απόφασης ή της ειδοποίησης, την ημερομηνία και την ώρα παραλαβής στο «Λογαριασμό» TAXISnet καθώς και τα ηλεκτρονικά ίχνη ανάρτησης.

Το ηλεκτρονικό πιστοποιητικό παραλαβής καταχωρίζεται στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και είναι διαθέσιμο σε κάθε περίπτωση που τυχόν απαιτηθεί.

Άρθρο 5 Στοιχεία ηλεκτρονικής ειδοποίησης

Στην ηλεκτρονική ειδοποίηση που αποστέλλεται στη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του φορολογουμένου με την ανάρτηση της πράξης, της απόφασης ή της ειδοποίησης αναφέρεται ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου του φορολογουμένου, το όνομα ή η επωνυμία αυτού και το είδος της πράξης, απόφασης ή ειδοποίησης κατά περίπτωση που αναρτάται.»

.....»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου κοινοποίησε νομίμως στον προσφεύγοντα, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4174/2013 και της εγκυκλίου ΠΟΛ.1125/2014, το υπ' αριθμ. πρωτ./2022 έγγραφο, με το οποίο του ζητήθηκε να προσκομίσει τα βιβλία και τα στοιχεία της επιχείρησης, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 14 του ν.4174/2013. Το παραπάνω έγγραφο κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα, καθώς αναρτήθηκε στην προσωποποιημένη πληροφόρησή του, με ημερομηνία ανάρτησης 21/03/2022 (ώρα 14:10), ενώ του απεστάλη και ενημερωτικό μήνυμα στις 21/03/2022 (ώρα 14:15). Το συγκεκριμένο μήνυμα δεν προκύπτει να είχε αναγνωστεί από τον προσφεύγοντα, ωστόσο, κατά τις διατάξεις της οικείας νομοθεσίας, τεκμαίρεται η ανάγνωση του δέκα (10) ημέρες από την ανάρτηση, ήτοι στην προκειμένη περίπτωση στις 31/03/2022. Επιπρόσθετα, η εν λόγω πρόσκληση απεστάλη στις 31/03/2022 και με συστημένη επιστολή στη δηλωθείσα διεύθυνση δραστηριότητας της επιχείρησης του προσφεύγοντος με αριθμό αποστολής RE.....GR, η οποία δεν παρελήφθη από τον προσφεύγοντα.

Επειδή, ο προσφεύγων, με την ενδικοφανή του προσφυγή, ισχυρίζεται ότι δεν έλαβε γνώση της εντολής ελέγχου, καθώς εκείνη την περίοδο αντιμετώπιζε πολύ σοβαρό οικογενειακό πρόβλημα.

Επειδή, σύμφωνα με τα ως άνω αναφερόμενα, η γνωστοποίηση της εντολής ελέγχου και η πρόσκληση του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. για την προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης του προσφεύγοντος έγινε νομότυπα και σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις. Περαιτέρω, κατά τη διάρκεια του ελέγχου, κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το με αριθμ./2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων

Ελέγχου, το οποίο αναρτήθηκε στην προσωποποιημένη πληροφόρησή του στις 19/04/2022 και ώρα 13:10 με αριθμό καταχώρισης, ενώ του απεστάλη και ηλεκτρονικό μήνυμα στις 19/04/2022 και ώρα 13:15 που αναγνώστηκε την 19/04/2022 και ώρα 19:38, καθώς υπήρξε τηλεφωνική επικοινωνία με τον προσφεύγοντα. Παράλληλα, τα προσωρινά αποτελέσματα του ελέγχου εστάλησαν και σε έγχαρτη μορφή με συστημένη επιστολή με αριθμό αποστολής RE.....GR, η οποία παραδόθηκε στην ταχυδρομική υπηρεσία την 04/05/2022. Από όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι η φορολογική αρχή χρησιμοποίησε για λόγους χρηστής διοίκησης δύο μέσα κοινοποίησης, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, ενώ αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων, έστω και σε μεταγενέστερο στάδιο (αυτό του σημειώματος διαπιστώσεων), κατέστη πλήρως ενήμερος για την διενέργεια ελέγχου, ωστόσο δεν ανταποκρίθηκε και δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο στον έλεγχο. Όσον αφορά, δε, τον ισχυρισμό του περί μη λήψης της κοινοποίησης της πρόσκλησης του ελέγχου λόγω σοβαρού οικογενειακού προβλήματος, ουδέν στοιχείο προσκομίζει που να αποδεικνύει επαρκώς ότι η μη ανταπόκρισή του στον έλεγχο οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 1 και 2 του ν.4172/2013:

«1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

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 με το άρθρο 27 παρ. 1 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή έμμεσου προσδιορισμού των φορολογητέων αποτελεσμάτων. Με τον έμμεσο τρόπο 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 στην εγκύκλιο Ε.2015/2020 με θέμα “Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013” αναφέρονται τα εξής:

«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.

.....

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.

Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η

διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.
- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.
- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).
- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

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.

.....

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 επίσης στο άρθρο 7 της Α.1008/2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ ορίζεται ότι στην περίπτωση που με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και

εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία.

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 48 του ν.2859/2000 ορίζεται:

«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 Κ.Β.Σ. και της φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1 του ν.2859/2000:

«Άρθρο 32 Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

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.

Επειδή, εν προκειμένω, όπως αναλυτικά περιγράφεται στη σχετική έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, δεδομένου ότι ο προσφεύγων ουδέποτε ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση της φορολογικής αρχής να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησής του, προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος για το φορολογικό έτος 2017, κατέστη αδύνατη η διενέργεια ελέγχου για τον ορθό προσδιορισμό (λογιστικά και φορολογικά) των καθαρών αποτελεσμάτων και των φορολογητέων εκροών της οντότητας του προσφεύγοντος (αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων) και ο έλεγχος, κατ' εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας, προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013, στο ύψος των 138.005,77 ευρώ (με αναλογούντα Φ.Π.Α. 33.123,23 ευρώ), όπως αναλυτικά παρουσιάζεται στις σελίδες 16 και 26-27 της οικείας έκθεσης

ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, καθώς πληρείται η προϋπόθεση της περ. γ της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013. Ο έλεγχος, σύμφωνα και με το άρθρο 48 παρ. 3 του ν.2859/2000 και τις προαναφερθείσες διατάξεις περί έμμεσου προσδιορισμού των άρθρων 27 του ΚΦΔ και 28 του ΚΦΕ, προσδιόρισε αναλόγως και στην φορολογία Φ.Π.Α. τις φορολογητέες εκροές και έκρινε ότι ο προσφεύγων υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις Φ.Π.Α. και προσδιόρισε την φορολογική οφειλή στο Φ.Π.Α., επιμερίζοντας το ως άνω ποσό των ακαθάριστων εσόδων στις αντίστοιχες φορολογικές περιόδους της φορολογίας Φ.Π.Α. σύμφωνα με το τρίμηνο και το συντελεστή που αφορούν, ως κάτωθι:

ΕΚΡΟΕΣ

A/A	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΚΡΟΕΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΚΡΟΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΑΝΑΛΟΓΩΝ ΦΠΑ ΕΚΡΟΩΝ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΝΑΛΟΓΩΝ ΦΠΑ ΕΚΡΟΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
1	01/01 - 31/03	0,00	14.213,23	0,00	0,00	3.411,18	3.411,18
2	01/04 - 30/06	8.500,00	23.413,54	14.913,54	2.040,00	5.619,25	3.579,25
3	01/07 - 30/09	12.641,94	1.020,97	-11.620,97	3.034,07	245,03	-2.789,04
4	01/10 - 31/12	10.789,04	99.358,03	88.568,99	2.589,37	23.845,93	21.256,56
ΣΥΝΟΛΟ		31.930,98	138.005,77	106.074,79	7.663,44	33.121,39	25.457,95

ΕΙΣΡΟΕΣ

A/A	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΙΣΡΟΕΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΙΣΡΟΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΑΝΑΛΟΓΩΝ ΦΠΑ ΕΙΣΡΟΩΝ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΝΑΛΟΓΩΝ ΦΠΑ ΕΙΣΡΟΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
1	01/01 - 31/03	23.122,43	0,00	23.122,43	5.542,13	0,00	5.542,13
2	01/04 - 30/06	15.241,68	0,00	15.241,68	3.636,26	0,00	3.636,26
3	01/07 - 30/09	14.017,20	0,00	14.017,20	3.360,53	0,00	3.360,53
4	01/10 - 31/12	11.978,63	0,00	11.978,63	2.874,90	0,00	2.874,90
ΣΥΝΟΛΟ		64.359,94	0,00	64.359,94	15.413,82	0,00	15.413,82

Δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα τα φορολογικά παραστατικά (στοιχεία) των εισροών, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση το φόρο εισροών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000.

Κατά συνέπεια, ο έλεγχος καταλόγισε τις παρακάτω διαφορές φόρου και προστίμων στη φορολογία Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 - 31/12/2017:

A/A	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΠΟΣΟ ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 58Α	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	ΠΡΟΘΕΣΜΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
1	01/01 - 31/03	3.133,27	1.566,64	0,00	4.699,91	30/4/2017
2	01/04 - 30/06	5.619,25	2.809,63	0,00	8.428,48	31/7/2017
3	01/07 - 30/09	245,03	122,52	0,00	367,55	31/10/2017

4	01/10 – 31/12	23.845,93	11.922,97	0,00	35.768,90	31/1/2018
ΣΥΝΟΛΟ		32.843,48	16.421,76	0,00	49.265,24	-

Με βάση τα ανωτέρω ορθά και νόμιμα εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, καθώς αφενός τα ακαθάριστα έσοδα, και οι φορολογητέες εκροές προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 28 του ν.4172/2013 και 48 του ν.2859/2000, με βάση όλα τα διαθέσιμα στοιχεία που είχε ο έλεγχος, αφετέρου οι δηλωθείσες φορολογητέες εισροές και ο φόρος εισροών δεν αναγνωρίστηκαν, καθώς δεν προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα τα απαιτούμενα νόμιμα φορολογικά παραστατικά (στοιχεία) των εισροών.

Επειδή στο άρθρο 65 του ν.4174/2013 σχετικά με το βάρος της απόδειξης 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, εν προκειμένω, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων προβάλλει γενικούς και αόριστους ισχυρισμούς περί μη αιτιολογημένης έκθεσης, χωρίς ωστόσο να προσκομίζει στοιχεία - φορολογικά παραστατικά δαπανών που να μεταβάλλουν το πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή η δημόσια διοίκηση και κατ' επέκταση οι φορολογικές αρχές δεσμεύονται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή η φορολογική αρχή, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των προστίμων ή των καταλογισθέντων φόρων, αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως ή αναλόγως της φοροδοτικής ικανότητας του ελεγχόμενου. Άλλωστε, δεν εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει η διάπραξη της παράβασης και την συνδρομή των τασσόμενων υπό του νόμου προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στον καταλογισμό των φόρων που προκύπτουν σε κάθε ελεγχόμενη φορολογία.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας των διατάξεων του ν.4172/2013, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 18/05/2022 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας Φ.Π.Α. ν.2859/2000 της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, 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 04/07/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την επικύρωση της υπ' αριθμ. /2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017.

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

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	31.930,98	138.005,77	138.005,77	106.074,79
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	64.359,94			64.359,94
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	7.663,44	33.121,39	33.121,39	25.457,95
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	15.691,73	277,91	277,91	15.413,82
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	8.028,29			8.028,29
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		32.843,48	32.843,48	32.843,48
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ		16.421,76	16.421,76	16.421,76
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		49.265,24	49.265,24	49.265,24
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	8.028,29			8.028,29

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
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.