



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604537
E-mail : ded.ath@aaade.gr

Καλλιθέα, 11/10/2023

Αριθμός Απόφασης: 1573

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
 - β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
 - γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
 - δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ2016/30.08.2016 (Β'2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,
4. Την από **19/05/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με **ΑΦΜ:**, δ/ση κατοικίας, επί της οδού, ΤΚ, Ν. Ευβοίας, κατά, (1) της υπ' αριθ./**21.04.2023** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου, του φορολογικού έτους 2023, (2) της υπ' αριθ./**13.04.2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, του φορολογικού έτους 2017, (3) της υπ' αριθ./**13.04.2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, του φορολογικού έτους 2018, (4) της υπ' αριθ./**13.04.2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.)/επιβολής προστίμου, της φορολογικής περιόδου από 01.10.2017 έως 31.12.2017, και (5) της υπ' αριθ./**13.04.2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.)/επιβολής προστίμου, της φορολογικής περιόδου από 01.10.2018 έως 31.12.2018, που εξέδωσε ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **19/05/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις με τα κατά νόμο με αυτήν συγκοινοποιούμενα έγγραφα [σχετικές εκθέσεις ελέγχου], κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά, την **21/04/2023**, [κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1, 2 και 6 του άρθρου 5 του ν. 4987/2022], κατόπιν ανάρτησης τους στο λογαριασμό του προσφεύγοντα στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, της οποίας ακολούθησε, αυθημερόν, σχετική ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού του ταχυδρομείου [.....@yahoo.com] και θεωρείται ότι έχουν νομίμως κοινοποιηθεί την ίδια ημέρα, κατά την οποία, πραγματοποιήθηκε και η σχετική παραλαβή των κοινοποιούμενων εγγράφων, σύμφωνα με το υπ' αριθμ. καταχώρησης ηλεκτρονικό πιστοποιητικό του πληροφοριακού συστήματος ηλεκτρονικών κοινοποιήσεων της Α.Α.Δ.Ε., μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ασκηθείσας ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-*-

Με την υπ' αριθμ./**21.04.2023** οριστική πράξη επιβολής προστίμου, του φορολογικού έτους 2023, επιβλήθηκε πρόστιμο σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων της περ. γ' της παρ.2 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. ποσού **250,00€**, κατά παράβαση των διατάξεων της περ. δ' της παρ.1 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., σχετικά με την μη ανταπόκριση του προσφεύγοντα σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,

Με την υπ' αριθμ./**13.04.2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, του φορολογικού έτους 2017, προσδιορίστηκε διαφορά κύριου φόρου εισοδήματος ποσού **2.295,92€**, πλέον, πρόστιμο σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού **1.147,96€**, ήτοι συνολικού ποσού φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή **3.443,88€**,

Με την υπ' αριθμ./**13.04.2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, του φορολογικού έτους 2018, προσδιορίστηκε διαφορά κύριου φόρου εισοδήματος ποσού **23.803,90€**, πλέον, πρόστιμο σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού **11.901,95€** και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού **3.569,73€**, ήτοι συνολικού ποσού φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή **39.275,58€**,

Με την υπ' αριθμ./**13.04.2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.)/επιβολής προστίμου, της φορολογικής περιόδου 01.01.2017 - 31.12.2017, προσδιορίστηκε χρεωστικό υπόλοιπο ποσού **17.117,01€**, πλέον, πρόστιμο σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 58/58Α του Κ.Φ.Δ., ποσού **8.558,52€**, ήτοι συνολικού ποσού φόρου για καταβολή **25.675,53€**,

Με την υπ' αριθμ./**13.04.2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.)/επιβολής προστίμου, της φορολογικής περιόδου 01.01.2018 - 31.12.2018, προσδιορίστηκε χρεωστικό υπόλοιπο ποσού **12.920,44€**, πλέον, πρόστιμο σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 58/58Α του Κ.Φ.Δ., ποσού **6.460,22€**, ήτοι συνολικού ποσού φόρου για καταβολή **19.380,66€**,

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν σύμφωνα με τις από 13/04/2023 και 21/04/2023, εκθέσεις μερικού ελέγχου, φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου του άρθρου 54, του ν.4987/2022, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν της υπ' αριθ./12.09.2022 εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας καθώς και των στοιχείων του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, προκύπτει ότι, ο προσφεύγων άσκησε ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, με αντικείμενο εργασιών, το λιανικό εμπόριο τυποποιημένων ζαχαρωδών προϊόντων [Κ.Α.Δ. 47.24.17.06, με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα], κατά το φορολογικό έτος 2017, και της εκμετάλλευσης καταστήματος ψιλικών ειδών, γενικά, [Κ.Α.Δ. 47.19.10.01, με μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα], κατά το φορολογικό έτος 2018.

Η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, κατόπιν έκδοσης της σχετικής εντολής φορολογικού ελέγχου, κοινοποίησε με ηλεκτρονικό τρόπο, [σύμφωνα με την περ. α' της παρ.2 του άρθρου 5 του ν.4987/2022], στις 30/01/2023, κατόπιν ανάρτησης στο λογαριασμό του προσφεύγοντα, στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, της οποίας ακολούθησε, αυθημερόν, σχετική ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού του ταχυδρομείου, (.....@yahoo.com), αναλυτικά τα κάτωθι έγγραφα,

(1) Την υπ' αριθμ. πρωτ./26.01.2023, γνωστοποίηση ελέγχου και της δυνατότητας του προσφεύγοντα για υποβολή εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 70 παρ. 16 του Κ.Φ.Δ., όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018, καθώς και

(2) Το υπ' αριθμ. πρωτ./26.01.2023, αίτημα προς παροχή πληροφοριών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), με το οποίο ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα, με σκοπό τη διενέργεια των σχετικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, να προσκομίσει τα τηρηθέντα αρχεία και λογιστικά στοιχεία, που αφορούν την ελεγχόμενη περίοδο.

Το σύνολο των ανωτέρω εγγράφων, θεωρείται ότι έχουν νομίμως κοινοποιηθεί στον προσφεύγοντα, στις 02/02/2023, [ημερομηνία ανάγνωση αυτών από τον προσφεύγοντα], σύμφωνα με το υπ' αριθμ. καταχώρησης/30.01.2023, ηλεκτρονικό πιστοποιητικό του πληροφοριακού συστήματος ηλεκτρονικών κοινοποιήσεων της Α.Α.Δ.Ε.

Ο προσφεύγων, σύμφωνα με την σχετική συνταχθείσα έκθεση ελέγχου, **δεν ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω αίτημα προς παροχή πληροφοριών, της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας, μη ισχυριζόμενος οτιδήποτε ούτε παρείχε οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο.**

Σε συνέχεια των ανωτέρω, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.1 του άρθρου 28 και της παρ.4 του άρθρου 64 του ν.4987/2022, κοινοποίησε με ηλεκτρονικό τρόπο, [σύμφωνα με την περ. α' της παρ.2 του άρθρου 5 του ν.4987/2022], στις 07/03/2023, κατόπιν ανάρτησης στο λογαριασμό του προσφεύγοντα, στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, της οποίας ακολούθησε, αυθημερόν, σχετική ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού του ταχυδρομείου, (.....@yahoo.com), το υπ' αριθμ./2023 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου με τα προσωρινά αποτελέσματα του ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου/επιβολής προστίμου, δίνοντας του τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου/επιβολής προστίμου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση αυτών.

Το σύνολο των ανωτέρω, θεωρείται ότι έχουν νομίμως κοινοποιηθεί στον προσφεύγοντα, στις 17/03/2023, [κατόπιν παρέλευσης δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του προσφεύγοντα στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού του ταχυδρομείου], και αναγνώστηκαν από αυτόν στις 21/04/2023, σύμφωνα με το υπ' αριθμ. καταχώρησης/30.01.2023, ηλεκτρονικό πιστοποιητικό του πληροφοριακού συστήματος ηλεκτρονικών κοινοποιήσεων της Α.Α.Δ.Ε.

Ο προσφεύγων, σύμφωνα με την σχετική συνταχθείσα έκθεση ελέγχου, **δεν ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω κοινοποιηθέν σημείωμα διαπιστώσεων**, με τα προσωρινά αποτελέσματα του ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου/επιβολής προστίμου, μη ισχυριζόμενος οτιδήποτε ούτε παρείχε οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο.

Κατόπιν των ανωτέρω, και ύστερα από την μη ανταπόκριση του προσφεύγοντα προς προσκόμιση των λογιστικών του αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), ύστερα από την κοινοποίηση με ηλεκτρονικό τρόπο στις 02/02/2023, του υπ' αριθμ. πρωτ. /26.01.2023, αιτήματος [σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 14 του ν.4987/2022] προς παροχή πληροφοριών, της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας, του επιβλήθηκε πρόστιμο, κατά παράβαση των διατάξεων της περ. δ' της παρ.1 του άρθρου 54 του ν.4987/2022, συνολικού ποσού **250,00€**, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν.4987/2022.

Η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, στη συνέχεια, καθώς διαπιστώθηκε ότι πληρούνταν και οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, περί μη προσκόμισης, μετά από σχετική πρόσκληση, των λογιστικών αρχείων ή φορολογικών στοιχείων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα, **με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο**. Ειδικότερα έλαβε υπ' όψιν του, το ύψος των ακαθάριστων εσόδων της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, όπως αυτά προέκυψαν, λαμβάνοντας, το συνολικό ποσό [ως μεγαλύτερο] των υποβληθέντων, εκ του προσφεύγοντα, καταστάσεων φορολογικών στοιχείων [σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 14 του ν.4987/2022], που αφορούν τα εκδοθέντα από αυτόν, παραστατικά πωλήσεων, όπου δηλώθηκαν πωλήσεις, συνολικού ποσού **479.368,25€** για το φορολογικό έτος 2017 και συνολικού ποσού **487.435.98€** για το φορολογικό έτος 2018, συγκρινόμενα, με:

- Τις υποβληθείσες, [από τρίτους], καταστάσεις φορολογικών στοιχείων, που αφορούν τον προσφεύγοντα, όπου περιλαμβάνονται τα ληφθέντα παραστατικών πωλήσεων, όπου δηλώθηκαν πωλήσεις, συνολικού ποσού **21.992,31€** για το φορολογικό έτος 2017 και συνολικού ποσού **11.599,06€** για το φορολογικό έτος 2018,

- Τις υποβληθείσες, [από τον προσφεύγοντα], περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. [Εντυπο Φ2], όπου δηλώθηκαν εκροές, συνολικού ποσού **475.381,94€** για την φορολογική περίοδο από 01/01/2017 έως 31/12/2017 και συνολικού ποσού **483.282,56€** για την φορολογική περίοδο από 01/01/2018 έως 31/12/2018, και,

- Τις υποβληθείσες, [από τον προσφεύγοντα], δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος [Εντυπο Ε1], όπου δηλώθηκαν ακαθάριστα έσοδα, συνολικού ποσού **475.381,94€** για το φορολογικό έτος 2017 και συνολικού ποσού **476.746,92€** για το φορολογικό έτος 2018.

Κατόπιν των ανωτέρω, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη, στα οποία επιβλήθηκε ο σχετικός φόρος, εκ' της επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντα, συνολικού ποσού **10.436,70€** για το φορολογικό έτος 2017 και συνολικού ποσού **69.096,55€** για το φορολογικό έτος 2018, αναγνωρίζοντας προς έκπτωση [κατ' εφαρμογή των διατάξεων της αρχής περί χρηστής διοίκησης], από τα ανωτέρω

προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα, τις επιχειρηματικές δαπάνες, [που αφορούν την ελεγχόμενη φορολογία εισοδήματος], που προέκυψαν ύστερα από την διασταύρωση των ποσών αυτών, μεταξύ, των υποβληθέντων καταστάσεων [σύμφωνα με την παρ.3 του άρθρου 14 του ν.4987/2022] φορολογικών στοιχείων, του προσφεύγοντα και των αντισυμβαλλόμενων με τον προσφεύγοντα τρίτων, συνολικού ποσού **468.931,55€** για το φορολογικό έτος 2017 και συνολικού ποσού **418.339,43€** για το φορολογικό έτος 2018.

Επιπρόσθετα, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, κατ' εφαρμογή των σχετικών διατάξεων της παρ.1, περ. β' του άρθρου 32 του ν.2859/2000, σχετικά με το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), διαπίστωσε ότι, καθώς τα λογιστικά αρχεία και τα φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίστηκαν, [ούτε επίσης, κατά το μέρος που αφορά τα φορολογικά στοιχεία, στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή], **ο προσφεύγων δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου αυτού**, καθώς, δεν κατέχει 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.

Επειδή ήδη, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά, να γίνει δεκτή αυτή, να επανεξετασθούν στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας και τελικώς να ανακληθούν και να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, να επανεξετασθεί και τελικώς να ανακληθεί και να ακυρωθεί η από 13/04/2023, έκθεση ελέγχου επιβολής προστίμου και κάθε άλλη συναφής και συμπροσβαλλόμενη πράξη, να παύσει η ήδη εκκινήθεισα διαδικασία επιβολής προστίμου, να διαταχθεί η αναστολή καταβολής του 50% του προβεβαιωτέου ποσού και να μην εκδοθούν, εις βάρος του χρηματικά πρόστιμα, από περαιτέρω ατομικές διοικητικές πράξεις, προβάλλοντας συνοπτικά, τους κάτωθι ισχυρισμούς,

(1) Αόριστη, πλημμελής, ασαφής, αντιφατική, ανακριβής και αβάσιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων,

(2) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να προβεί σε έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων,

(3) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 21 **«Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα»**, 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. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 **«Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα»**, του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του επόμενου άρθρου του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης,

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της πραγματικής, στη βάση έμμεσων μεθόδων ελέγχου,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων», του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

«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».

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε.2015/2020, με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013», διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων, ότι,

«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.[...]

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:

A. 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.

B. 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. [...]

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 67 «Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου », του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

«3. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30ή Ιουνίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις παρ. 2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου», του ν.4987/2022, ορίζεται ότι:

«2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. 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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις παρ. 1 του άρθρου 36 «Παραγραφή», του ν.4987/2022, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 «Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου», του ν.4987/2022, ορίζεται ότι:

«[...] Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο το οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις παρ. 1 και 3 του άρθρου 62 «Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή προστίμων», του ν.4987/2022, ορίζεται ότι:

«1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. [...]

3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ν. 4987/2022 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 4 του άρθρου 171 «Αποδεικτική δύναμη» του ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας), ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. [...]

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του ν.2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας), ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 και 7 του άρθρου 3 «Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία» του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ορίζεται ότι:

«6. Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο. Όταν στην τήρηση των αρχείων χρησιμοποιούνται συντομεύσεις ή σύμβολα, το νόημά τους ορίζεται με σαφήνεια.

7. Τα λογιστικά στοιχεία (παραστατικά), συμπεριλαμβανομένων των τιμολογίων πώλησης, επιτρέπεται να συντάσσονται σε γλώσσα άλλη από την Ελληνική. Τα λογιστικά βιβλία (αρχεία) τηρούνται στην Ελληνική γλώσσα».

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1003/31.12.2014, με θέμα «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων, ότι, «[...] Παράγραφος 1 (περί λογιστικού συστήματος και λογιστικών αρχείων) 3.1.1 Το λογιστικό σύστημα μιας οντότητας περιλαμβάνει τα διάφορα λογιστικά αρχεία αλλά και τις διαδικασίες και μεθόδους για την καταχώρηση των σχετικών συναλλαγών και γεγονότων, καθώς και για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν τόσο τα τηρούμενα «λογιστικά βιβλία» όσο και τα «λογιστικά στοιχεία» (παραστατικά). Σημειώνεται ότι όπου σε άλλους νόμους γίνεται χρήση του όρου «Βιβλία και στοιχεία» ο όρος αυτός αναφέρεται στα λογιστικά αρχεία (λογιστικά βιβλία και λογιστικά στοιχεία) του παρόντος νόμου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' της παρ.1 του άρθρου 32 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου» του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), ορίζεται ότι, «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: [...] 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, [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 και 4 του άρθρου 38 «Δήλωση και συναφείς υποχρεώσεις» του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), ορίζεται ότι, «2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής: «[...]β) ένα ημερολογιακό τρίμηνο, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. [...] 4. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου.[...]».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 48 «Αρμόδια φορολογική αρχή – Φορολογικός έλεγχος» του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), ορίζεται ότι, «1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο ΔΟΥ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38. 2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Κατά την υποβολή της ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α. που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36 και σε περίπτωση κατά την οποία το δηλούμενο από τον υποκείμενο στον φόρο τίμημα υπολείπεται της αγοραίας αξίας, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ελέγχει άμεσα την ακρίβεια της υποβαλλόμενης δήλωσης, λαμβάνοντας υπόψη του τις αξίες όπως αυτές ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και στη φορολογία εισοδήματος, καθώς και το συνολικό κόστος του παραδιδόμενου ακινήτου σε συνδυασμό με τα τεχνικά, ποσοτικά και οικονομικά δεδομένα που αφορούν την άδεια ανέγερσης του ακινήτου. Σε περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στο φόρο δεν αποδέχεται το αποτέλεσμα του ελέγχου αυτού, η αξία του παραδιδόμενου ακινήτου υπόκειται στη δεσμευτική κρίση του Σώματος Ορκωτών Εκτιμητών. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζεται ο τρόπος, η διαδικασία και κάθε αναγκαίο στοιχείο ή λεπτομέρεια που αφορά τον έλεγχο αυτόν. 3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος. [...]

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

Επειδή, ο προσφεύγων, κατά τον πρώτο [συγκεντρωτικά] προβαλλόμενο λόγο προσφυγής, περί, αόριστης, αβάσιμης, αντιφατικής, πλημμελούς, ασαφούς και ανακριβούς αιτιολογίας, και κατόπιν παράθεσης των οριζόμενων στις νομοθετικές διατάξεις, του άρθρου 64 «Επαρκής Αιτιολογία» του ν.4987/2022 και του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του ν. 2690/1999, καθώς και των υπ' αριθμ. 565/2008 και 2054/1994, αποφάσεων του ΣτΕ, ισχυρίζεται ότι, οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει τελικώς να ανακληθούν και να ακυρωθούν, καθώς, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην αιτιολογία του σχετικού σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και των αντίστοιχων προσωρινών πράξεων προσδιορισμού φόρου/επιβολής προστίμου, αλλά και, στην έκθεση ελέγχου επιβολής προστίμου, [σχετικά με την διαπιστωθείσα παράβαση της μη ανταπόκρισης του, στο υπ' αριθμ. πρωτ./26.01.2023 αίτημα προς παροχή πληροφοριών ή στοιχείων της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας], παρά το γεγονός ότι οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στα ανωτέρω έγγραφα, λαμβάνονται υπόψη για την έκδοση των οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου, στο σώμα έκαστης εξ' αυτών εμπεριέχεται [αποκλειστικά] η αιτιολογία, «ο υπόχρεος υπέβαλε ανακριβή δήλωση φορολογίας εισοδήματος», η οποία, δεν αποτελεί ακριβή και βάσιμη αιτιολογία, δεδομένου ότι, τα συμπεράσματα του ελέγχου εξήχθησαν χωρίς το συνυπολογισμό και έλεγχο του πραγματικού τηρηθέντος λογιστικού του αρχείου.

Συνεπώς, κατά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, από τα ανωτέρω εκτεθέντα, προκύπτει μια άκρα αντίθεση και αντίφαση, για ποια πραγματικά περιστατικά λήφθηκαν υπόψη για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων του ελέγχου, καθώς εφόσον, δεν κατέστη δυνατό να προσκομίσει τα απαραίτητα έγγραφα κατ' επέκταση ποιες συγκεκριμένες διατάξεις έχει [δήθεν] παραβεί, και καθώς κατά τους ισχυρισμούς του, στερήθηκε της δυνατότητας, να απολογηθεί και να δώσει εξηγήσεις με τον προσήκοντα τρόπο, διότι, η δυνατότητα αυτή, [απόδειξης των προβαλλόμενων ισχυρισμών του], παρήλθε με την εκπνοή της προθεσμίας για την προσκόμιση των λογιστικών του στοιχείων που ζητήθηκαν από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία.

Στη συνέχεια ο προσφεύγων, ισχυρίζεται ότι, ο έλεγχος είναι πασίδηλα ελλιπής, μη τεκμηριωμένος και ερειδόμενος σε ενδεικτικά στοιχεία, όπου αν είχε λάβει χώρα και είχε διενεργηθεί ορθά, δεν θα είχε επιβληθεί επ' ουδενί καμιά από τις προσβαλλόμενες πράξεις, ,επιπρόσθετα, εφόσον στο σώμα των προσβαλλόμενων πράξεων δεν εμπεριέχεται ουδεμία αιτιολογία, παρά μόνο γίνεται παραπομπή στην σχετική έκθεση ελέγχου επιβολής προστίμου, η οποία δεν μπορεί να προσβληθεί ευθέως με ουδένα άλλο τρόπο, παρά μόνο με την παράθεση προσβαλλόμενων λόγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, και καθώς, σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου τα καταλογισθέντα ποσά, εκδίδονται, κατόπιν «ενεργειών ελέγχου» και «πορίσματος ελέγχου», χωρίς να έχει λάβει χώρα ο εν' τοις πράγμασι έλεγχος του λογιστικού του αρχείου, αλλά βασίστηκε, αποκλειστικά σε χρήση ενδεικτικά διαθέσιμων στοιχείων και στην χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου, έχει ως συνέπεια, να μην μπορεί να διακριβωθεί με ασφάλεια αν όντως τα φερόμενα ως βασικά δεδομένα αυτού, ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα, διότι, κατά τον προσφεύγοντα, τα αναφερθέντα στην έκθεση ελέγχου πραγματικά περιστατικά, του γεγονότος ότι, «επειδή δεν τέθηκαν στη διάθεση

του ελέγχου τα λογιστικά αρχεία και φορολογικά στοιχεία της επιχείρησης, δεν κατέστη η διενέργεια των προβλεπόμενων από την Α.1293/2019 ελεγκτικών επαληθεύσεων και η εξακρίβωση των αποτελεσμάτων του οικείου φορολογικού έτους, συνεπώς νομίμως ο έλεγχος προσδιορίζει τα αποτελέσματα των ελεγχόμενων φορολογικών ετών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013», καθιστούν, επιπρόσθετα, την ένδικη έκθεση ελέγχου ως αόριστη, η παντελής αοριστία της οποίας, ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής, εκδοθείσα κατά παράβαση των επιταγών περί σαφούς, ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας, γεγονός που κατ' επέκταση καθιστά και τις προσβαλλόμενες πράξεις, ως νομικώς πλημμελείς και συνεπώς ακυρωτές.

Επειδή, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις, αφενός μεν, οι οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εκδόθηκαν με βάση την σχετική έκθεση ελέγχου, η οποία περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιήθηκαν μαζί με την έκθεση αυτή στον προσφεύγοντα, αφετέρου δε, και η σχετική πράξη επιβολής προστίμου εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε στον φορολογούμενο μαζί με τις πράξεις προσδιορισμού του φόρου, η οποία [πράξη επιβολής προστίμου] περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.

Επιπρόσθετα, σε καμία περίπτωση, η έλλειψη αυτοτελούς αιτιολογίας στο σώμα των πράξεων, συνεπάγεται και την ακυρότητα αυτών, καθώς, σύμφωνα με την νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των καταλογιστικών πράξεων νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες δηλαδή στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις, ειδικότερα, στην πράξη καταλογισμού φόρου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης, εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνο από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε αρμόδιο Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης καταλογισμού του φόρου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωσή αυτής.

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω εκτεθέντα, το σύνολο των ανωτέρω ισχυρισμών, κατά τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο προσφυγής του προσφεύγοντα, είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι, καθώς, πέραν του ότι εκκινεί από την εσφαλμένη θέση του προσφεύγοντα, ότι η δυνατότητα απόδειξης των ισχυρισμών του, παρήλθε με την εκπνοή της ταχθείσας προθεσμίας για την προσκόμιση των στοιχείων που του ζητήθηκαν [λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)], καταλήγει στο συμπέρασμα ότι, οι συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου είναι αόριστες και οι σχετικές προσβαλλόμενες πράξεις αναιτιολόγητες και δεν θα του είχε επιβληθεί επ' ουδενί καμία από τις προσβαλλόμενες πράξεις αυτές, ενώ, αντιθέτως είχε ευχερώς την δυνατότητα να προσκομίσει τα εν λόγω ζητηθέντα στοιχεία [λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)] και ύστερα από την εκπνοή της ταχθείσας προθεσμίας, της παρ. 2 του άρθρου 14 του ν.4987/2022, των πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, [ανεξάρτητα της επιβολής των σχετικών κυρώσεων της περ. γ' της παρ.2 του άρθρου 54, περί διαδικαστικών παραβάσεων, του Κ.Φ.Δ.], και ύστερα, από την ταχθείσα προθεσμία, της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4987/2022, των (20) ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, αλλά και, με την άσκηση της υπό κρίση ενδοκοφανούς προσφυγής, όπου, ο προσφεύγων ανταποκρίνεται μερικώς και μόνο κατά το μέρος που

προσκομίζει περιοριστικά, τα λογιστικά αρχεία, που αφορούν μόνο τα λογιστικά βιβλία (εσόδων και εξόδων) και όχι και τα λογιστικά στοιχεία (φορολογικά παραστατικά) της ελεγχόμενης περιόδου, ώστε, να καθίσταται δυνατόν να διενεργηθούν οι προβλεπόμενες εκ του νόμου ελεγκτικές επαληθεύσεις, και κατ' επέκταση να μην τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν.4172, περί, του ότι το εισόδημα του προσφεύγοντος μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο, όπως αυτά, ενδεικτικά ορίζονται, στην παρ.2 της εγκύκλιου Ε.2015/2020, και ανεξάρτητα από το γεγονός ότι, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου, έκανε ήδη δεκτές τις αγορές εμπορευμάτων καθώς και ορισμένες από τις δαπάνες που προέκυψαν από την διασταύρωση των καταστάσεων των φορολογικών στοιχείων [σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 14 του ν.4987/2022], του προσφεύγοντα και των αντισυμβαλλόμενων με τον προσφεύγοντα τρίτων, στα πλαίσια της αρχής της χρηστής διοίκησης.

Επειδή, ο προσφεύγων, κατά τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο προσφυγής, περί, παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης να προβεί σε έκδοση πράξης επιβολής προστίμου και κατόπιν παράθεσης των οριζόμενων στις νομοθετικές διατάξεις, του άρθρου 36 «Παραγραφή» του ν.4987/2022, ισχυρίζεται ότι, κατόπιν κοινοποίησης στις 21/04/2023, της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου της φορολογικής περιόδου από 01/01/2017 έως 31/12/2017, δηλαδή, κατά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, μετά τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής, η ένδικη φορολογική περίοδος έχει παραγραφεί και συνεπώς οι προσβαλλόμενες, (1) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, υπ' αριθμ./13.04.2023 και (2) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., υπ' αριθμ...../13.04.2023, που αφορούν την φορολογική περίοδο από 01/01/2017 έως 31/12/2017 έχουν υποπέσει σε παραγραφή και ως εκ τούτου πρέπει να ακυρωθούν.

Επειδή, οι σχετικές διατάξεις, περί παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξεων διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, αλλά και, στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης, έχουν εφαρμογή, και για τις σχετικές πράξεις επιβολής προστίμου, των διατάξεων του άρθρου 58 του ν.4987/2022, περί, ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, και των διατάξεων του άρθρου 58 του ν.4987/2022, για παραβάσεις σχετικά με τον φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), καθώς, σύμφωνα με τα οριζόμενα της παρ. 1 του άρθρου 62 του ν.4987/2022, οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ., και ιδίως αυτές που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω εκτεθέντα, το σύνολο των ανωτέρω ισχυρισμών, κατά τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο προσφυγής του προσφεύγοντα, είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι, καθώς εν προκειμένω, οι προσβαλλόμενες πράξεις, κατόπιν προηγούμενης έκδοσης τους, κοινοποιήθηκαν στις 21/04/2023, και συνεπώς, αφενός μεν, στην φορολογία εισοδήματος, δεδομένου ότι η σχετική προθεσμία υποβολής, της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2017, έληξε εντός του έτους 2018, η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση των σχετικών πράξεων, έως 31/12/2023, αφετέρου δε, στον φόρο

προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), δεδομένου ότι ο προσφεύγων κατά την φορολογική περίοδο από 01/01/2017 – 31/12/2017, τηρούσε απλογραφικά βιβλία, η σχετική προθεσμία υποβολής, της τελευταίας δήλωσης φόρου προστιθέμενης αξίας, της φορολογικής περιόδου από 01/10/2017 έως 31/12/2017, έληξε εντός του έτους 2018, η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση των σχετικών πράξεων, [επίσης], έως 31/12/2023, και συνεπώς κατόπιν των ανωτέρω εκτεθέντων, παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών, κατά τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο προσφυγής του προσφεύγοντα.

Επειδή, ο προσφεύγων, κατά τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο προσφυγής, περί, παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 25, παρ.1, Σ), και κατόπιν παράθεσης των οριζόμενων στις νομοθετικές διατάξεις, της παρ.1 του άρθρου 25 και της παρ.1 του άρθρου 21 του Συντάγματος, του άρθρου 5 του ν.2523/1997 και της παρ.1 του άρθρου 6 της Ε.Σ.Δ.Α., ισχυρίζεται ότι, οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νόμω και ουσία αβάσιμες, ουσιαστικώς εσφαλμένες, νομικώς πλημμελείς και ακυρωτές.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό, ώστε η αναμενόμενη ωφέλεια να μην υπολείπεται της βλάβης που προκαλεί, και καθώς, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο, συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω εκτεθέντα, το σύνολο των ανωτέρω ισχυρισμών, κατά τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο προσφυγής του προσφεύγοντα, είναι απορριπτέοι ως αλυσιτελείς προβαλλόμενοι.

Συνεπώς, κατ' ακολουθίαν του συνόλου των ανωτέρω εκτεθέντων, την εξέταση των προβαλλόμενων λόγων του προσφεύγοντα, τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης καθώς και των σχετικών υποβληθέντων, κατά την εξέταση της παρούσας, τυχόν υπομνημάτων και δικαιολογητικών,

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 19/05/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ:

Επικυρώνουμε και προσδιορίζουμε την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου προσώπου με βάση την παρούσα απόφαση, ως κάτωθι,

- Φορολογικό Έτος 2017

Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό: **3.443.88€**, ως η υπ' αριθμ. / **13.04.2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του φορολογικού έτους 2017,

- Φορολογική Περίοδος 01/01/2017 - 31/12/2017

Συνολικό ποσό φόρου για καταβολή: **25.675,53€**, ως η υπ' αριθ. / **13.04.2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου,

- Φορολογικό Έτος 2018

Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό: **39.275,58€**, ως η υπ' αριθμ./**13.04.2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του φορολογικού έτους 2018,

- Φορολογική Περίοδος 01/01/2018 - 31/12/2018

Συνολικό ποσό φόρου για καταβολή: **19.380,66€**, ως η υπ' αριθ./**13.04.2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου,

- Φορολογικό Έτος 2023

Συνολικό ποσό προστίμου για καταβολή: **250,00€**, ως η υπ' αριθ./**21.04.2023** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022,

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στο υπόχρεο πρόσωπο.

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.