



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

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

**Καλλιθέα 01.12.23
Αριθμός Απόφ. 2006**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 (Β' 1440),

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της 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' αριθμόν ΔΕΔ 1126366Ε2016/30-08-2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του , κατοίκου κατά των :

α) υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου φορολογικού έτους 2017.

β) υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου φορολογικού έτους 2016.

γ) υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου φορολογικού έτους 2018.

δ) υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου για το φορολογικό έτος 2018.

ε) υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου άρθρου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου φορολογικού έτους 2017.

στ) υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου φορολογικού έτους 2016.

ζ) υπ' αρ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου φορολογικού έτους 2016.

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου της ΔΟΥ Πύργου, καθώς και τις από εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ και Ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της ίδιας Υπηρεσίας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση .

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφαση.

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

Με τις κατωτέρω οριστικές πράξεις καταλογίστηκαν στον προσφεύγοντα τα ακόλουθα ποσά:

α/α	Αριθ.-ημερο-μηνία πράξης	Οριστική πράξη	Φορολ. έτος	Διαφορά φορολογητέας ύλης	Διαφορά φόρων τελών	Πρόσθετος φόρος	Συνολικό βεβαιωθέν ποσό
1		Εισοδήματος	2016	112.080,26	0,00	0,00	0,00
2		Εισοδήματος	2017	19.831,93	4.363,02	2.358,08	6.721,10
3		Εισοδήματος	2018	26.355,75	8.224,06	3.101,44	11.445,80
4		ΦΠΑ	2016	29029,23	6.967,01		6.967,01
5		ΦΠΑ	2017	44.934,56	10784,29		10.784,29
6		ΦΠΑ	2018	37.465,51	8.991,73		8.991,73
7		ΠΕΠ άρθρου 54	2016		100,00		100,00

Οι ανωτέρω διαφορές φόρων προέκυψαν, μετά από μερικό έλεγχο εισοδήματος , ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων που διενεργήθηκε από την ΔΟΥ Πύργου στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, με βάση την υπ' αριθ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της ίδιας υπηρεσίας, η οποία είχε εκδοθεί εξαιτίας αποτελεσμάτων προηγούμενου μερικού ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (α/α εντολής) που πραγματοποίησε για τα ως άνω φορολογικά έτη η ίδια Δ.Ο.Υ. , σύμφωνα με τα οποία η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος δεν εξέδωσε ή εξέδωσε ανακριβώς ΑΛΠ από τον τηρούμενο ΦΗΜ ανά χρήση όπως αναφέρεται αναλυτικά ως εξής:

Φορολογικό έτος 2016 (Πράξη Επιβολής Προστίμου υπ' αριθ. άρθρου 58Α ΚΦΔ)

Με την ως άνω ΠΕΠ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ , επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο τριών χιλιάδων τετρακοσίων ογδόντα τριών ευρώ & πενήντα λεπτών (3.483,50 €), διότι :

I.Για το Κεντρικό Κατάστημα κατά το ελεγχόμενο διάστημα από 18/08/2016 έως 28/10/2016 με τον εν χρήσει με αριθμ.μητρώουφτμ :

α) **Δεν εξέδωσε** είκοσι ένα (21) φορολογικά στοιχεία αξίας (Α.Λ.Σ.) για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. 24%, συνολικής αξίας (με Φ.Π.Α.) τριακόσια πέντε ευρώ & εξήντα λεπτά (305,60 €) αφού διαπιστώθηκε μόνο η έκδοση Δελτίων παραγγελίας, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,4,5,8,12 & 13 του Ν.4308/14 .

β) **Εξέδωσε** ανακριβώς σαράντα πέντε (45) φορολογικά στοιχεία αξίας (Α.Λ.Σ.) για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. 24%, συνολικής αξίας (με ΦΠΑ) 1.058,74 € αντί του ποσού 1.968,70 € (με ΦΠΑ) με ποσό αποκρυσταλλώσεως αξίας (με ΦΠΑ) εννιακόσια εννέα ευρώ & ενενήντα έξι λεπτά (909,96 €), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,4,5,8,12 & 13 του Ν.4308/2014

γ) **Εξέδωσε** ανακριβώς τριακόσια σαράντα τέσσερα (344) φορολογικά στοιχεία αξίας (Α.Λ.Σ.) για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. 24%, συνολικής αξίας (με ΦΠΑ) 6.605,78 € αντί του ποσού 9.871,20 € (με ΦΠΑ) με ποσό αποκρυσταλλώσεως αξίας (με ΦΠΑ) τρεις χιλιάδες διακόσια εξήντα πέντε ευρώ και σαράντα δύο λεπτά (3.265,42 €),κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,4,5,8,12 & 13 του Ν.4308/14 .

II.Για το Β Υποκατάστημα κατά το ελεγχόμενο διάστημα από 27/07/2016 έως 31/12/2016 με τον εν χρήσει με αριθμ.μητρώουφτμ :

α) **Δεν εξέδωσε** είκοσι έξι (26) φορολογικά στοιχεία αξίας (Α.Λ.Σ.) για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. 24%, συνολικής αξίας (με Φ.Π.Α.) οκτακόσια σαράντα εννέα ευρώ & ενενήντα λεπτά (849,90 €) αφού διαπιστώθηκε μόνο η έκδοση Δελτίων παραγγελίας κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,4,5,8,12 & 13 του Ν.4308/14 .

β) **Εξέδωσε** ανακριβώς εκατόν έντεκα (111) φορολογικά στοιχεία αξίας (Α.Λ.Σ.) για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. 24%, συνολικής αξίας (με ΦΠΑ) 3.947,98 € αντί του ποσού 9.199,40 € (με ΦΠΑ) με ποσό αποκρυσταλλώσεως αξίας (με ΦΠΑ) πέντε χιλιάδες διακόσια πενήντα ένα ευρώ & σαράντα δύο λεπτά (5.251,42 €), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,4,5,8,12 & 13 του Ν.4308/2014 &

γ) **Εξέδωσε** ανακριβώς χίλια εκατόν τριάντα (1130) φορολογικά στοιχεία αξίας (Α.Λ.Σ.) για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. 24%, συνολικής αξίας (με ΦΠΑ) 29.099,87 € αντί του ποσού 54.513,80 € (με ΦΠΑ) με ποσό αποκρυσταλλώσεως αξίας (με ΦΠΑ) εικοσιπέντε χιλιάδες τετρακόσια δεκατρία ευρώ και ενενήντα τρία λεπτά (25.413,93 €),κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,4,5,8,12 & 13 του Ν.4308/14 .

Φορολογικό έτος 2017 (Πράξη Επιβολής Προστίμου υπ' αριθ. άρθρου 58Α ΚΦΔ)

Με την ως άνω ΠΕΠ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ , επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο πέντε χιλιάδων τριακοσίων ενενήντα δύο € & δέκα τεσσάρων (5392,14 €), διότι :

I.Για το Κεντρικό Κατάστημα κατά το ελεγχόμενο διάστημα από 26/03/2017 έως 28/10/2017 με τον εν χρήσει με αριθμ.μητρώουφτμ :

α) **Δεν εξέδωσε** σαράντα τέσσερα (44) φορολογικά στοιχεία αξίας (Α.Λ.Σ.) για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. 24%, συνολικής αξίας (με Φ.Π.Α.) εξακόσια είκοσι οκτώ ευρώ & εβδομήντα λεπτά (628,70 €) αφού διαπιστώθηκε μόνο η έκδοση Δελτίων παραγγελίας κατά

παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,4,5,8,12 & 13 του Ν.4308/14 .

β) **Εξέδωσε ανακριβώς** εκατόν πενήντα δύο (152) φορολογικά στοιχεία αξίας (Α.Λ.Σ.) για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. 24%, συνολικής αξίας (με ΦΠΑ) 4.618,48 € αντί του ποσού 7.864,50 € (με ΦΠΑ) με ποσά αποκρυσταλλώσας αξίας (με ΦΠΑ) τρεις χιλιάδες διακόσια σαράντα έξι ευρώ & δύο λεπτά (3.246,02 €), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,4,5,8,12 & 13 του Ν.4308/2014

γ) **Εξέδωσε ανακριβώς** χίλια διακόσια είκοσι ένα (1221) φορολογικά στοιχεία αξίας (Α.Λ.Σ.) για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. 24%, συνολικής αξίας (με ΦΠΑ) 61.975,00 € αντί του ποσού 79.797,89 € (με ΦΠΑ) με ποσό αποκρυσταλλώσας αξίας (με ΦΠΑ) δεκαεπτά χιλιάδες οκτακόσια είκοσι δύο ευρώ και ογδόντα εννέα λεπτά (17.822,89 €), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,4,5,8,12 & 13 του Ν.4308/14 .

II.Για το Α' Υποκατάστημα κατά το ελεγχόμενο διάστημα από 30/07/2017 έως 31/10/2017 με τον εν χρήσει με αριθμ.μητρώουφτμ :

α) **Δεν εξέδωσε** έντεκα (11) φορολογικά στοιχεία αξίας (Α.Λ.Σ.) για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. 24%, συνολικής αξίας (με Φ.Π.Α.) εκατόν εβδομήντα οκτώ ευρώ & εβδομήντα λεπτά (178,70 €) αφού διαπιστώθηκε μόνο η έκδοση Δελτίων παραγγελίας, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,4,5,8,12 & 13 του Ν.4308/14 .

β) **Εξέδωσε ανακριβώς** τριάντα εννέα (39) φορολογικά στοιχεία αξίας (Α.Λ.Σ.) για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. 24%, συνολικής αξίας (με ΦΠΑ) 1.682,34 € αντί του ποσού 2.492,40 € (με ΦΠΑ) με ποσό αποκρυσταλλώσας αξίας (με ΦΠΑ) οκτακόσια δέκα ευρώ & έξι λεπτά (810,06 €), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,4,5,8,12 & 13 του Ν.4308/2014 &

γ) **Εξέδωσε ανακριβώς** τριακόσια ενενήντα εννέα (399) φορολογικά στοιχεία αξίας (Α.Λ.Σ.) για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. 24%, συνολικής αξίας (με ΦΠΑ) 59.334,97 € αντί του ποσού 70.079,50 € (με ΦΠΑ) με ποσό αποκρυσταλλώσας αξίας (με ΦΠΑ) δέκα χιλιάδες επτακόσια σαράντα τέσσερα ευρώ και πενήντα τρία λεπτά (10.744,53 €), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,4,5,8,12 & 13 του Ν.4308/14 .

III .Για το Β Υποκατάστημα κατά το ελεγχόμενο διάστημα από 02/01/2017 έως 01/06/2017 με τον εν χρήσει με αριθμ.μητρώουφτμ :

α) **Δεν εξέδωσε** πενήντα ένα (51) φορολογικά στοιχεία αξίας (Α.Λ.Σ.) για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. 24%, συνολικής αξίας (με Φ.Π.Α.) δύο χιλιάδες εκατόν σαράντα δύο ευρώ & εξήντα λεπτά (2.142,60 €) αφού διαπιστώθηκε μόνο η έκδοση Δελτίων παραγγελίας/ «ανά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,4,5,8,12 & 13 του Ν.4308/14 .

β) **Εξέδωσε ανακριβώς** εβδομήντα επτά (77) φορολογικά στοιχεία αξίας (Α.Λ.Σ.) για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. 24%, συνολικής αξίας (με ΦΠΑ) 1.726,94 € αντί του ποσού 5.182,40 € (με ΦΠΑ) με ποσό αποκρυσταλλώσας αξίας (με ΦΠΑ) τρεις χιλιάδες τετρακόσια πενήντα πέντε ευρώ & σαράντα έξι λεπτά (3.455,46 €), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,4,5,8,12 & 13 του Ν.4308/2014 &

γ) **Εξέδωσε ανακριβώς** οκτακόσια ενενήντα τρία (893) φορολογικά στοιχεία αξίας (Α.Λ.Σ.) για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. 24%, συνολικής αξίας (με ΦΠΑ) 19.220,78 € αντί του ποσού 35.910,70 € (με ΦΠΑ) με ποσό αποκρυσταλλώσας αξίας (με ΦΠΑ) δεκαέξι χιλιάδες εξακόσια ογδόντα εννέα ευρώ και ενενήντα δύο λεπτά (16.689,92 €), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,4,5,8,12 & 13 του Ν.4308/14 .

Φορολογικό έτος 2018 (Πράξη Επιβολής Προστίμου υπ' αριθ. άρθρου 58Α ΚΦΔ)

Με την ως άνω ΠΕΠ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ , επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο τέσσερις χιλιάδες τριακόσια ενενήντα πέντε ευρώ & ογδόντα έξι λεπτά (4.495,86 €), διότι :

α) **Δεν εξέδωσε** πενήντα τρία (53) φορολογικά στοιχεία αξίας (Α.Λ.Σ.) για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. 24%, συνολικής αξίας (με Φ.Π.Α.) εξακόσια εξήντα τέσσερα ευρώ & δέκα λεπτά (664,10 €) αφού διαπιστώθηκε μόνο η έκδοση Δελτίων παραγγελίας, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,4,5,8,12 & 13 του Ν.4308/14 .

β) **Εξέδωσε ανακριβώς** διακόσια πενήντα οκτώ (258) φορολογικά στοιχεία αξίας (Α.Λ.Σ.) για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. 24%, συνολικής αξίας (με ΦΠΑ) 7.814,11 € αντί του ποσού 13.182,60 € (με ΦΠΑ) με ποσό αποκρυσταλλώσεως αξίας (με ΦΠΑ) πέντε χιλιάδες τριακόσια εξήντα οκτώ ευρώ & σαράντα εννέα λεπτά (5.368,49 €), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,4,5,8,12 & 13 του Ν.4308/2014 &

γ) **Εξέδωσε ανακριβώς** χίλια εκατόν εννέα (1109) φορολογικά στοιχεία αξίας (Α.Λ.Σ.) για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. 24%, συνολικής αξίας (με ΦΠΑ) 89.444,23 € αντί του ποσού 111.379,63 € (με ΦΠΑ) με ποσά αποκρυσταλλώσεως αξίας (με ΦΠΑ) είκοσι μία χιλιάδες ενιακόσια τριάντα πέντε ευρώ και σαράντα λεπτά (21.935,40 €), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,4,5,8,12 & 13 του Ν.4308/14 .

II -Για το Α' Υποκατάστημα με τον εν χρήσει με αριθμ.μητρώουφτμ κατά το ελεγχόμενο διάστημα από 03/02/2018 έως 22/09/2018:

α) **Δεν εξέδωσε** δώδεκα (12) φορολογικά στοιχεία αξίας (Α.Λ.Σ.) για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. 24%, συνολικής αξίας (με Φ.Π.Α.) ενενήντα επτά ευρώ & εξήντα λεπτά (97,60 €) αφού διαπιστώθηκε μόνο η έκδοση Δελτίων παραγγελίας, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,4,5,8,12 & 13 του Ν.4308/14 .

β) **Εξέδωσε ανακριβώς** εξήντα δύο (62) φορολογικά στοιχεία αξίας (Α.Λ.Σ.) για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. 24%, συνολικής αξίας (με ΦΠΑ) 2.392,71 € αντί του ποσού 3.251,84 € (με ΦΠΑ) με ποσό αποκρυσταλλώσεως αξίας (με ΦΠΑ) οκτακόσια πενήντα εννέα ευρώ & δεκατρία λεπτά (859,13 €), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,4,5,8,12 & 13 του Ν.4308/2014 &

γ) **Εξέδωσε ανακριβώς** πεντακόσια δέκα επτά (517) φορολογικά στοιχεία αξίας (Α.Λ.Σ.) για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. 24%, συνολικής αξίας (με ΦΠΑ) 113.466,09 € αντί του ποσού 131.005,12 € (με ΦΠΑ) με ποσό αποκρυσταλλώσεως αξίας (με ΦΠΑ) δεκαεπτά χιλιάδες πεντακόσια τριάντα εννέα ευρώ και τρία λεπτά (17.539,03 €),κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,4,5,8,12 & 13 του Ν.4308/14 .

Ο προσφεύγων κατά των ως άνω πράξεων άσκησε την υπ' αρθ' πρωτ. προσφυγή στην Υπηρεσία μας η οποία με την υπ' αρθ. Απόφαση της , απορρίφθηκε επικυρώνοντας κατά το μέρος που αφορά την μη έκδοση και ανακριβή έκδοση ΑΛΣ τις ως άνω πράξεις .

Κατά της ως άνω Απόφασης της ΔΕΔ ο προσφεύγων κατέθεσε ενώπιον του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Πύργου την από και με αριθμό καταχώρησης προσφυγή , η οποία έως την σύνταξη της παρούσας Απόφασης δεν εκδικάσθηκε.

Περαιτέρω, με βάση τα ως άνω οικονομικά δεδομένα που προέκυψαν με βάση τον έλεγχο, η Δ.Ο.Υ. Πύργου κατ' εφαρμογή της Α.1413/2019 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ εξέδωσε την υπ' αρθ' εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ στα πλαίσια του οποίου εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των παραπάνω Πράξεων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φόρου εισοδήματος όπως και η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου για τα φορολογικά έτη 2016-2018, εδράζονται επί των εσφαλμένων διαπιστώσεων της υπ' αρθ. έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, καθώς ουδέποτε πραγματοποιήθηκε απόκρυψη φορολογητέας ύλης από μη έκδοση και ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων από την ατομική επιχείρησή του προσφεύγοντος.

2) Παραγραφή δικαιώματος δημοσίου για την έκδοση διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για το φορολογικό έτος 2016.

3) Μη εμπεριστατωμένη, επαρκής και ειδική αιτιολογία των προσβαλλομένων εκθέσεων ελέγχου και πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος (Εσφαλμένες διαπιστώσεις της Δ.Ο.Υ. Πύργου, για απόκρυψη φορολογητέας ύλης από μη έκδοση και ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων).

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται σε εσφαλμένες διαπιστώσεις προηγούμενου ελέγχου της ίδιας Φορολογικής Αρχής ο οποίος καταλόγισε παραβάσεις για απόκρυψη φορολογητέας ύλης που οφείλεται σε μη έκδοση και σε ανακριβή έκδοση ΑΛΣ για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις .

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθρου 28 «Μέθοδος προσδιορισμού «εσόδων» του ν. 4172/13 , 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.»

«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.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 48 §§ 1 & 3 (Αρμόδια φορολογική αρχή - Φορολογικός έλεγχος) του ν. 2859/00 ορίζεται ότι :

1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον

εν λόγω Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

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 Δ.Ο.Υ. 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.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **48 Α § 1** (Έλεγχος από το γραφείο) του **ν. 2859/00** ορίζεται ότι :

1. Αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου στο φόρο, τις ήδη διαπιστωμένες παραβάσεις και τα λοιπά στοιχεία του φακέλου, τα δελτία πληροφοριών, τις εκθέσεις ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. και άλλων υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών, τα στοιχεία και τις πληροφορίες των προσώπων που ορίζονται στο άρθρο 17 του ν. 3842/2010, καθώς και τα στοιχεία που προκύπτουν από τη μηχανογραφική επεξεργασία δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ., προκύπτει ότι ο υπόχρεος στο φόρο παρέλειψε να δηλώσει ή δήλωσε ανακριβώς τη φορολογητέα αξία ή υπολόγισε εσφαλμένα τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις, ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει από το γραφείο μερική πράξη προσδιορισμού του φόρου για μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή και για ολόκληρη διαχειριστική περίοδο ακόμα και χωρίς έλεγχο όλων των βιβλίων και στοιχείων και χωρίς να είναι αναγκαία η διενέργεια ελέγχου σε άλλες φορολογίες.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της **Ε 2015/31.01.2020** εγκυκλίου με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013» καθορίζεται έμμεσος τρόπος υπολογισμού του εισοδήματος φυσικών προσώπων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013, ο οποίος συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου

Κατά το στοιχείο 2 της εγκυκλίου «Στα διαθέσιμα στοιχεία συμπεριλαμβάνονται ενδεικτικά στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δραστηριότητας και τις συνθήκες λειτουργίας του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορεί να είναι, μεταξύ άλλων, οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί την επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες κλπ. 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».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της Α.1413/04-10-2019 (ΦΕΚ Β' 4061/07-10-2019) ορίζονται μεταξύ άλλων τα εξής :

..« Παρ.1..... σε περίπτωση που κατόπιν επεξεργασίας/αξιοποίησης κατασχεθέντων ή παραληφθέντων βιβλίων, εγγράφων, αρχείων, στοιχείων ή οποιασδήποτε άλλης πληροφορίας διαπιστώνεται μη έκδοση φορολογικών στοιχείων/λογιστικών αρχείων (παραστατικών) ή έκδοση ανακριβών φορολογικών στοιχείων/λογιστικών αρχείων (παραστατικών),

«παρ 2..... εκδίδεται από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Ελεγκτικής Υπηρεσίας εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου από το γραφείο, για τις φορολογίες αυτές προκειμένου, λαμβάνοντας υπόψη την καταλογισθείσα παράβαση της μη έκδοσης ή της έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/λογιστικού αρχείου • (παραστατικού), να εκδοθούν οι σχετικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου με την προσθήκη της αποκρυβείας φορολογητέας ύλης.

Επειδή η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν προσκόμισε αν και ζητήθηκαν από τον έλεγχο, τους τιμοκαταλόγους πώλησης των προσφερόμενων ειδών ετών 2016-2017-2018, ώστε ο έλεγχος να προσδιορίσει κατά τρόπο αντικειμενικό και χωρίς τη συναγωγή τεκμηρίων τις τιμές των πωλούμενων ειδών. Κατά συνέπεια , ο έλεγχος μη διαθέτοντας τιμοκαταλόγους προχώρησε στον προσδιορισμό των ζητούμενων αξιών με την χρήση ως διαθέσιμων στοιχείων τις τιμές πώλησης που αναγράφονταν σε Α.Λ.Π. που εκδόθηκαν από την επιχείρηση κατά τις χρήσεις 2016-2017-2018, τις τιμές που αναγραφόταν στα Δ.Π που εκδόθηκαν από την ίδια την επιχείρηση κατά τη χρήση 2018 (στα οποία αναγραφόταν η επιμέρους αξία του κάθε είδους), τις τιμές πώλησης αγαθών ομοειδών επιχειρήσεων (δεδομένου ότι στα Δ.Π των ετών 2016 και 2017 δεν αναγραφόταν αξίες στα σερβιριμένα είδη από την ελεγχόμενη), τα δεδομένα της κοινής πείρας και λογικής, αλλά και τις συναλλακτικές πρακτικές ως προς τα οικονομικά μεγέθη των εν λόγω συναλλαγών.

Ετσι ο έλεγχος με βάση τα ως άνω διαθέσιμα στοιχεία διαμόρφωσε τιμοκατάλογο, προκειμένου να διενεργηθούν οι ελεγκτικές επαληθεύσεις της ορθής έκδοσης των Α.Λ.Π. και των Δ.Π. με τη χρήση του συστήματος «ENTAXEI» και με αντιπαραβολικό έλεγχο των παραπάνω διαθέσιμων στοιχείων, τα οποία καταχώρησε σε ηλεκτρονική μορφή σε CD, και κοινοποίησε στην ελεγχόμενη επιχείρηση, η οποία με την υπό κρίση προσφυγή της δεν αμφισβήτησε τις διαμορφωθείσες τιμές του «αυτοσχέδιου» Τιμοκαταλόγου, αλλά την τεχνική διαμόρφωσή του.

Επειδή η Φορολογική Αρχή με βάση τις διαπιστώσεις του προηγούμενου μερικού ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (α/α εντολής) στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, εξέδωσε σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγ.1 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ ανά φορολογικό έτος τις ακόλουθες πράξεις επιβολής προστίμου που αναφέρονται στον παρακάτω πίνακα

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	Αρθ.πράξης επιβολής προστιμου	Αποκρυβείσα καθαρή αξία	ΦΠΑ	Συντελ. προστίμου	Επιβληθέν πρόστιμο
2016		29.029,23	6967,00	50%	3483,50 €
2017		44.934,59	10784,29	50%	5392,14 €
2018		37.465,53	8991,72	50%	4495,86

Επειδή κατά των ως άνω πράξεων ο προσφεύγων άσκησε την υπ' αρθ' πρωτ.

προσφυγή στην Υπηρεσία μας η οποία με την υπ' αριθ. Απόφαση της απορρίφθηκε επικυρώνοντας τις ως άνω πράξεις ,για την οποία ο προσφεύγων κατέθεσε ενώπιον του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Πύργου την από και με αριθμό καταχώρησης προσφυγή , η οποία έως την σύνταξη της παρούσας Απόφασης δεν έχει εκδικασθεί.

Επειδή η Φορολογική Αρχή, κατ' εφαρμογή της Α.1413/04-10-2019 (ΦΕΚ Β' 4061/07-10-2019) Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ , ακολούθησε τη διαδικασία διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2016-31/12/2016, 01/01/2017-31/12/2017, 01/01/2018-31/12/2018, στα πλαίσια του οποίου διαπιστώθηκε απόκρυψη φορολογητέας ύλης από μη έκδοση και ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων, από επιχειρηματική δραστηριότητα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος , όπως αναφέρεται στον παρακάτω πίνακα

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΜΗ ΕΚΔΟΘΕΝΤΩΝ ΚΑΙ ΑΝΑΚΡΙΒΩΣ ΕΚΔΟΘΕΝΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ		
		ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1.1.16-31.12.16	1.677	29.029,23	6.967,00	35.996,23
1.1.17-31.12.17	2.887	44.934,59	10.784,29	55.718,88
1.1.18-31.12.18	2.011	37.465,53	8.991,72	46.457,25

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις από εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος και Φ.Π.Α., φορολογικών ετών 2016-2018 και περιόδων 1.1.16-31.12.16 ,1.1.17-31.12.17 και 1.1.18-31.12.18 αντίστοιχα, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι περί του αντιθέτου προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος (Παραγραφή δικαιώματος δημοσίου για την έκδοση διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για το φορολογικό έτος 2016).

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση της υπ' αριθ' οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου φορολογικού έτους 2016 και της υπ' αριθ' οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου φορολογικού έτους 2016, διότι αυτές εκδόθηκαν μετά την παρέλευση της πενταετίας από την τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 § 1 (Παραγραφή) του ΚΦΔ ορίζονται 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 προηγούμενου 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 66 §§1 & 3 (Εγκλήματα φοροδιαφυγής) του ΚΦΔ ορίζονται ότι :

1) Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

α) προκειμένου να **αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος**, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) ή ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως **παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες**, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη,

β) προκειμένου να **αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας**, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλίσεων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, **δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς**, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές.

2.....

3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στη παράγραφο 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών:

α) **αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου**, ή

β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος: αα) **τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας ή ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.**

γ) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς στο Δημόσιο το φόρο αυτόν.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του παραγράφου 4 της Ε. 2057/25.09.23 (Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τις προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων) ορίζονται ότι :

.....

3. Επιπλέον, με τις διατάξεις του β` εδαφίου της παρ. α` της παρ. 27 του **άρθρου 66** του ν. **4646/2019** ορίζεται ότι: «ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη **2014, 2015, 2016 και 2017**, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

4. Για την εφαρμογή των ως άνω διατάξεων επισημαίνονται τα εξής:

4.1. Για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014-2017, πράξεις προσδιορισμού φόρου μπορούν να εκδοθούν εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 66 του ΚΦΔ. Συνεπώς, για πληροφορίες που περιέρχονται σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και αφορούν σε φοροδιαφυγή, πράξεις προσδιορισμού φόρου **εκδίδονται μόνο εφόσον πρόκειται για ποσά φόρων που υπερβαίνουν τα τιθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 όρια.**

Στην περίπτωση που οι πληροφορίες περί φοροδιαφυγής περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης μετά την οριζόμενη στην παρ. 1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ περίοδο (πενταετία), οι πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου εκδίδονται αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τις πληροφορίες αυτές και για το έτος στο οποίο αφορούν.

Επειδή η Φορολογική Αρχή με βάση την υπ' αριθ. εντολή ελέγχου πραγματοποίησε μερικό έλεγχο φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/22 για τα φορολογικά έτη 2016 έως και 2018, μετά το πέρας του οποίου συνέταξε τις από αντίστοιχες εκθέσεις επί των οποίων εδράζονται οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις και κοινοποίησε αυτές την όπως προκύπτει από το έγγραφο εντοπισμού αντικειμένου του ΕΛΤΑ (RE GR) το οποίο προσκόμισε ο προσφεύγων με την ενδικοφανή του προσφυγή.

Επειδή μεταξύ των προσβαλλόμενων πράξεων η Φορολογική Αρχή εξέδωσε τις :

α) υπ' αρθ' οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος /πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, με την οποία προέκυψαν αποκρουβέντα έσοδα και μειώθηκαν οι ζημιές βάσει δήλωσης.

β) υπ' αρθ' οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1.1.16-31.12.16, με την οποία προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο προς καταβολή ποσού 6.967,01 €

Επειδή με βάση τα ως άνω εκτεθέντα, η Φορολογική Αρχή αν και υποχρεούνταν στην έκδοση και κοινοποίηση των αναφερομένων στην προηγούμενη παράγραφο προσβαλλόμενων πράξεων εντός εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης, ήτοι έως την 31.12.22, πλήν όμως εξέδωσε αυτές την 26.06.23 και κοινοποίησε αυτές την 30.06.23, όπως προκύπτει από το έγγραφο εντοπισμού αντικειμένου του ΕΛΤΑ (RE GR) το οποίο προσκόμισε ο προσφεύγων με την ενδικοφανή του προσφυγή.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος για παραγραφή δικαιώματος δημοσίου για την έκδοση διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για το φορολογικό έτος 2016 γίνεται δεκτός και κατόπιν αυτού ακυρώνονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος και ΦΠΑ (αντίστοιχα)

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό (Μη εμπεριστατωμένη, επαρκής και ειδική αιτιολογία των προσβαλλομένων εκθέσεων ελέγχου και πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης.)

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, δεν τεκμηριώνουν και αιτιολογούν εμπεριστατωμένα, σαφώς και ειδικώς τα γεγονότα και τα στοιχεία βάσει των οποίων διαπιστώθηκε η δήθεν απόκρυψη φορολογητέας ύλης από μη έκδοση και ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ 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 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 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 ως αιτιολογία της πράξης νοείται η παράθεση των πραγματικών περιστατικών και η υπαγωγή αυτών στις εφαρμοστέες διατάξεις του νόμου που αναφέρονται στην πράξη. Εξάλλου, έχει κριθεί νομολογιακά ότι η διοικητική αρχή δύναται κατά την έκδοση πράξεων να λαμβάνει υπόψη της, πράξεις που έχει εκδώσει ή ίδια ή άλλα διοικητικά όργανα το περιεχόμενο των οποίων γνωρίζει πλήρως από προγενέστερες νόμιμες ενέργειές της, τόσο η ίδια, όσο και ο διοικούμενος στον οποίο αφορούν. Επομένως, αρκεί για τη νόμιμη αιτιολογία των εν θέματι πράξεων η αναφορά των παραδοχών της προγενέστερης έκθεσης ελέγχου (με αριθ.) -οι οποίες, ειρήσθω εν παρόδω, κρίθηκαν βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών με την υπ' αρθ'

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 100€ βάσει των διατάξεων του άρθρου 54§1 περ. α' του ΚΦΔ, λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, ενώ σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις δεν έπρεπε να επιβληθεί πρόστιμο, βάσει των αρχών της χρηστής διοίκησης, το εν λόγω πρόστιμο πρέπει να διαγραφεί.

Επειδή, κατά τη ΣΤΕ 884/ 2016, «η ύπαρξη φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από

τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση οι από εκθέσεις ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) της Δ.Ο.Υ Πύργου, αναφέρουν τα πραγματικά περιστατικά και τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, σε αντίθεση με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος, περί έλλειψης επαρκούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων, στις οικείες εκθέσεις ελέγχου αναφέρονται αναλυτικά και εμπεριστατωμένα όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, από τη διενέργεια των οποίων ο έλεγχος απέκτησε τα στοιχεία εκείνα τα οποία θεμελιώνουν, στοιχειοθετούν και τεκμηριώνουν με τρόπο συγκεκριμένο την διαπίστωση της παράβασης της μη έκδοσης και έκδοσης ανακριβών ως προς την αξία ΑΛΣ με την χρήση ΦΗΤ , με αποτέλεσμα την απόκρυψη φορολογητέας ύλης ύψους 44.934,56 € για το φορολογικό έτος 2017 και 37.465,51 € για το φορολογικό έτος 2018.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος για μη εμπεριστατωμένη, επαρκή και ειδική αιτιολογία των προσβαλλομένων εκθέσεων ελέγχου και πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης δεν γίνεται δεκτός ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς το πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης έτους 2016

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ ορίζεται μεταξύ άλλων ότι: «**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 δήλωση ή υποβάλλει ελλιπή πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,...** 2) Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' στ' και ιγ' της παραγράφου 1, ...»,

Επειδή οι διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ, δεν προβλέπουν την επιβολή προστίμου στην περίπτωση ανακριβούς υποβολής δήλωσης όταν δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου. Και τούτο διότι η μοναδική πρόβλεψη στις διατάξεις αυτές, πέραν της επιβολής προστίμου στις περιπτώσεις μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής, αφορά στην περίπτωση ελλιπών (όχι ανακριβών) δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα, όπου, όμως, όπως έχει διευκρινιστεί με την ΠΟΛ. 1252/2015, «πρόστιμο υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα κατά το άρθρο 54, παρ. 1, περ. α' ΚΦΔ, προβλέπεται μόνον στις φορολογίες Κεφαλαίου». Συνεπώς, η περίπτωση της ανακριβούς υποβολής δήλωσης όταν δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, δεν καταλαμβάνεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ και ως εκ τούτου στην περίπτωση της διαπίστωσης κατόπιν ελέγχου ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ΚΦΔ.

Επειδή, πέραν των ανωτέρω οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις από εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου , επί των οποίων

εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος και ΦΠΑ των φορολογικών ετών 2017 και 2018, αντίστοιχα, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι περί του αντιθέτου προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Κατόπιν τούτου

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από και αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του και ειδικότερα :

Α) την επικύρωση των:

α) υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου φορολογικού έτους 2017.

β) υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου φορολογικού έτους 2018.

γ) υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου για το φορολογικό έτος 2018.

δ) υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου άρθρου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου φορολογικού έτους 2017 και

Β) την ακύρωση των :

α) υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου φορολογικού έτους 2016

β) υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου φορολογικού έτους 2016 και

γ) υπ' αρ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου φορολογικού έτους 2016.

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση

α/α	Αριθ.-ημερο-μηνία πράξης	Οριστική πράξη	Φορολ. έτος	Διαφορά φορολογητέας ύλης	Διαφορά φόρων τελών	Πρόσθετος φόρος	Συνολικό βεβαιωθέν ποσό
1		Εισοδήματος	2017	19.831,93	4.363,02	2.358,08	6.721,10
2		Εισοδήματος	2018	26.355,75	8.224,06	3.101,44	11.445,80
3		ΦΠΑ	2017	44.934,56	10784,29		10.784,29
4		ΦΠΑ	2018	37.465,51	8.991,73		8.991,73
ΣΥΝΟΛΟ					32.363,1	5.459,52	37822,62

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Η Προϊσταμένη 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.