



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 05 / 03 / 2024

Αριθμός απόφασης: 552

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604552

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

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 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ) Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της 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 ΠΟΛ1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία με έδρα Τ.Κ. κατά :

- Της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Φορολογικού Έτους 2020,
- Της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Φορολογικού Έτους 2021,
- Της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, Φορολογικής περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020,
- Της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, Φορολογικής περιόδου 01/01/2021 – 31/12/2021,

- Της με αριθμό Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθ. 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

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

Ιστορικό:

Από τον Προϊστάμενο του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, εκδόθηκε η υπ' αριθ. εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., λοιπών φόρων, τελών, εισφορών, ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, χρήσεων 2020 και 2021, για την προσφεύγουσα εταιρεία με κύρια δραστηριότητα

Από την προσφεύγουσα την καταχωρήθηκε στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.Μ.Η.), με αριθμό ΚΑΚ, ο από 18/01/2022 τελικός ισολογισμός πέρατος εκκαθάρισης της ελεγχόμενης εταιρείας και η εταιρεία διαγράφηκε από το ΓΕΜΗ, χωρίς ωστόσο να έχει γίνει ενημέρωση του πληροφοριακού συστήματος του Τμήματος Μητρώου της Φορολογικής Διοίκησης, για τη μεταβολή αυτή.

Η ελεγκτική αρχή προέβη σε όλες τις απαραίτητες ενέργειες για την νόμιμη κοινοποίηση της σχετικής εντολής ελέγχου με την υπ' αριθμ. πρωτ. Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων και το υπ' αριθ. πρωτ. αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν.4987/2022 (για διάθεση στον έλεγχο φορολογικών αρχείων), χωρίς ωστόσο η προσφεύγουσα να ανταποκριθεί κι ως εκ τούτου οι ελεγκτικές επαληθεύσεις βασίστηκαν στις πληροφορίες από τα συστήματα «Taxis», «Elenxis», καθώς κι από στοιχεία που τέθηκαν σε γνώση του ελέγχου κατόπιν αιτημάτων για χορήγηση τους.

Από την αξιολόγηση των σχετικών στοιχείων, ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό των κερδών της προσφεύγουσας κι εκδόθηκαν, το με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και οι προσωρινοί προσδιορισμοί Φόρου Εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου για τις ελεγχόμενες χρήσεις, τα οποία κοινοποιήθηκαν στην διαχειρίστρια της προσφεύγουσας εταιρείας και ηλεκτρονικά και με συστημένη επιστολή, η οποία παρελήφθη την Ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αριθ. πρωτ. υπόμνημά της, προβάλλοντας τους ισχυρισμούς της, όπου ο έλεγχος κατόπιν αξιολόγησης αυτών προέβη στην έκδοση των κάτωθι οριστικών πράξεων:

- Της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Φορολογικού Έτους 2020, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, χρεωστικό ποσό φόρου 201.263,24 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 100.631,62 €, ήτοι συνολικό ποσό **301.894,86 €**. Καταλογισμός επιστρεπτέας προκαταβολής ποσού **10.138,40 €**.

- Της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Φορολογικού Έτους 2021, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, χρεωστικό ποσό φόρου 171.324,86 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού **85.662,43 €**, ήτοι συνολικό ποσό **256.987,29€**.

- Της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου Φορολογικής περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, χρεωστικό ποσό φόρου 203.295,39 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 101.902,26 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **305.197,65 €**.

- Της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου Φορολογικής περιόδου 01/01/2021 – 31/12/2021, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, χρεωστικό ποσό φόρου 319.146,92 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 159.573,46 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **478.720,38 €**.

- Της με αριθμό Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθ. 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καθώς αφενός η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα της φορολογικής αρχής για προσκόμιση των τηρουμένων λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), και αφετέρου δεν υπέβαλε δήλωση διακοπής εργασιών ως όφειλε στο τμήμα Μητρώου, και της επιβλήθηκε συνολικό πρόστιμο ποσού **350,00 €**.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Μη νόμιμη κοινοποίηση εντολής ελέγχου. Μη νόμιμη κλήση για την προσκόμιση λογιστικών αρχείων. Μη ανταπόκριση της ελεγκτικής αρχής στο αίτημα της προσφεύγουσας για λήψη αντιγράφων στοιχείων και εγγράφων του φακέλου της ελεγχόμενης υπόθεσης.

- Νομικά πλημμελείς και ακυρωτές οι προσβαλλόμενες πράξεις. Αυθαίρετη η παραδοχή της ελεγκτικής αρχής περί μη προσκόμισης βιβλίων, συνεπακόλουθα λανθασμένη η υπαγωγή στις διατάξεις του άρθ. 28 παρ. 1 του ν.4172/2013, για τον προσδιορισμό του φορολογητέου αποτελέσματος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 & 2 του άρθ. 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«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 που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, 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 δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14.

β) Η απόφαση (εντολή) της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο 25, πρέπει, στην περίπτωση πλήρους επιτόπιου ελέγχου, να κοινοποιείται στον φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Διοικητή είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Διοικητής δύναται, με απόφασή του, να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 «Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία», του ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.
2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού.
3. Η τήρηση των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου γίνεται με τρόπο ανάλογο του μεγέθους και της φύσης της οντότητας και σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. [.....]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος», του ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. 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 για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. [.....]

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. [.....]

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. [.....]

14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα. [.....]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 «Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων» του ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

1. Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από:

α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου.

β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων», του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

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

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του,

β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή

γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, 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 κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.

[.....]

6.Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στο λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής 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.

7. Εάν κανένας από τους τρόπους κοινοποίησης που ορίζονται στις παρ. 2 και 3 δεν μπορεί να λάβει χώρα, τότε κοινοποίηση πράξης ή εγγράφου που αφορά τη φορολογία ακινήτων είναι δυνατόν να συντελεστεί με επίδοση στον ίδιο ή σε οποιοδήποτε ενήλικο φυσικό πρόσωπο που έχει έννομη σχέση με τον κύριο ή επικαρπωτή του ακινήτου και είναι παρόν στο ακίνητο ή με θυροκόλληση της πράξης ή του εγγράφου στο ακίνητο.»

Επειδή, 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» ορίζεται ότι:

«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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 & 2 του άρθ. 14 «Πληροφορίες από τον φορολογούμενο» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες 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 έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της

Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 & 2 του άρθ. 24 «Πρόσβαση στα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και των λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος για τη διενέργεια του ελέγχου προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από τον φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και τη μορφή των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση. Η Φορολογική Διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2, 32, 35 και 48 του ν.2859/2000, ορίζεται ότι:

Άρθρο 2 « Αντικείμενο του φόρου»,

1.Αντικείμενο του φόρου είναι:

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

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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, [.....]

Άρθρο 35 «Υπόχρεοι στο φόρο»

«1. Για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεοι στο φόρο είναι:

[.....]

θ) το πρόσωπο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, [.....]

Άρθρο 48 «Αρμόδια φορολογική αρχή - Φορολογικός έλεγχος»

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 άρθρου 23 της Ερμηνευτικής εγκύκλιου του Φ.Π.Α. ΠΟΛ 1282/1992, διευκρινίζονται τα εξής:

«...Από το συνδυασμό των παραπάνω διατάξεων προκύπτει ότι το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών γεννάται, και κατά συνέπεια ο υποκείμενος έχει δικαίωμα να εκπέσει το φόρο, τη στιγμή που πραγματοποιείται η φορολογητέα πράξη της παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και της ενδοκοινοτικής απόκτησης των αγαθών. Προκειμένου για τα εισαγόμενα αγαθά, το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τη θέση των αγαθών σε ανάλωση, δηλαδή κατά το χρόνο που γίνεται αποδεκτό το παραστατικό της εισαγωγής, σύμφωνα με τις τελωνειακές διατάξεις.

Συνεπώς, για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις δεν θα καταβάλλεται ουσιαστικά ο φόρος που αναλογεί σ' αυτές αλλά θα οφείλεται μέχρι το χρόνο υποβολής της προσωρινής δήλωσης της οικείας φορολογικής περιόδου, οπότε θα συμψηφίζεται κατά κανόνα ως φόρος εισροών με ισόποσο ποσό φόρου που θα οφείλεται για τις ίδιες πράξεις στην ίδια φορολογική περίοδο. Θα γίνεται δηλαδή απλά λογιστική και μόνο τακτοποίηση του φόρου που αναλογεί στις πράξεις των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων χωρίς στην ουσία να καταβάλλεται ο φόρος αυτός. Κατά συνέπεια, με την παραλαβή ή αποστολή των αγαθών και την έκδοση του σχετικού τιμολογίου από τον προμηθευτή άλλου κράτους - μέλους, θα πιστώνεται ο λογαριασμός του φόρου προστιθέμενης αξίας και ταυτόχρονα με την πίστωση θα γίνεται και ισόποση χρέωση του λογαριασμού ΦΠΑ. Όσον αφορά την αξία της ενδοκοινοτικής απόκτησης, θα καταχωρείται στα βιβλία του υποκειμένου ως εισροή, σε χωριστό λογαριασμό, το κόστος αυτής και θα λαμβάνεται ως φορολογητέα αξία της συγκεκριμένης πράξης αυτή που προσδιορίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 και ως εκροή (πλασματική) σε χωριστό λογαριασμό το ίδιο ποσό.

Τα παραπάνω ισχύουν και για τις λήψεις υπηρεσιών των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 12 για τις οποίες υπόχρεος στην καταβολή του φόρου καθίσταται ο λήπτης των υπηρεσιών, εφόσον βέβαια ο λήπτης έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου αυτού.

Ο φόρος της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών εκπίπτει όταν παρέχεται από το νόμο ολικό δικαίωμα έκπτωσης. Σε αντίθετη περίπτωση θα γίνεται αποκλεισμός του δικαιώματος έκπτωσης ή θα γίνεται επιμερισμός του φόρου που εκπίπτει σε περίπτωση επιμερισμού φόρου κοινών εισροών.

Η πιστοχρέωση του ΦΠΑ γίνεται σύμφωνα με τις παραδεδωγμένες αρχές της λογιστικής.

Εξυπακούεται βέβαια ότι δεν χρεώνεται ο λογαριασμός ΦΠΑ με το φόρο αυτό όταν δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου ή κατά το μέρος που δεν παρέχεται τέτοιο δικαίωμα. Στις περιπτώσεις αυτές ο φόρος θα καταβάλλεται με την υποβολή της σχετικής δήλωσης...».

Επειδή σύμφωνα με την περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 35 του ΦΠΑ, υπόχρεος στο ΦΠΑ είναι το πρόσωπο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών. Η υποχρέωση καταβολής

ΦΠΑ κατά την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών προκύπτει από τον συνδυασμό των διατάξεων 2, 11 και 15, σύμφωνα με τις οποίες οφείλεται ΦΠΑ κατά την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών από υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο ή μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο και εφόσον συντρέχουν οι οριζόμενες προϋποθέσεις (π.χ. φυσική μεταφορά μεταξύ κ-μ κ.λ.π.). Όταν κατά την πραγματοποίηση της ενδοκοινοτικής απόκτησης ο λήπτης, που είναι και υπόχρεος στο φόρο, είναι υποκείμενος στο ΦΠΑ με δικαίωμα έκπτωσης, στην ουσία καταβάλλει ΦΠΑ με την περιοδική δήλωση και ταυτόχρονα εκπίπτει τον φόρο της ενδοκοινοτικής απόκτησης, εφόσον όμως υφίσταται από τον νόμο το δικαίωμα της έκπτωσής του. Στην περίπτωση που ο λήπτης δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης ο ΦΠΑ θα πρέπει να αποδοθεί. Ο φόρος της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών εκπίπτει όταν παρέχεται από τον νόμο δικαίωμα έκπτωσης. Όταν δεν υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου της ενδοκοινοτικής απόκτησης ο ΦΠΑ θα καταβάλλεται με την υποβολή της σχετικής περιοδικής δήλωσης.

Επειδή η μη αναγνώριση δικαιώματος προς έκπτωση υπό περιστάσεις που συνιστούν περίπτωση φοροδιαφυγής εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο ο οποίος αξιώνει να του χορηγηθεί το εν λόγω δικαίωμα δεν μπορεί να θεωρηθεί αντίθετη προς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, δεδομένου ότι η αρχή αυτή δεν μπορεί να προβληθεί παραδεκτώς από υποκείμενο στον φόρο που εκ προθέσεως μετέσχε σε φοροδιαφυγή, διακυβεύοντας τη λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ.

Τα άρθρα 168, 178, 179, 193, 206, 242, 244, 250, 252 και 273 της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε εθνική κανονιστική ρύθμιση, στη φορολογική αρχή να μη χορηγήσει σε υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ όταν αποδεικνύεται ότι αυτός παρέβη δολίως την πλειονότητα των τυπικών υποχρεώσεων που όφειλε να τηρήσει προκειμένου να του αναγνωρισθεί το δικαίωμα αυτό, (βλ., C-285/09, σκέψεις 48, 49, 51 και 54, C-131/13, C-163/13 και C-164/13, σκέψη 48 και C-332/15, σκέψη 56, 58 και 59).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 «Γενικός κανόνας απαγόρευσης καταχρήσεων», του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Κατά τον προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δεν λαμβάνει υπόψη τυχόν διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οι οποίες, έχοντας συσταθεί με κύριο σκοπό ή με έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο ή τον σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων, δεν είναι γνήσιες, συνεκτιμώμενων όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις 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 Ε.2015/31-01-2020 με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013», ορίζεται ότι:

«[.....] 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. 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 «Εγγραφή στο φορολογικό μητρώο», του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. α) Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που πρόκειται να καταστεί υπόχρεο σε καταβολή ή παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία, ή σε υποβολή οποιασδήποτε δήλωσης που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, υποβάλλει δήλωση εγγραφής στο φορολογικό μητρώο. Με την εγγραφή η Φορολογική Διοίκηση αποδίδει μοναδικό Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) σε κάθε φορολογούμενο κατά τα οριζόμενα στο επόμενο άρθρο. Στη δήλωση εγγραφής περιλαμβάνονται τα προσωπικά στοιχεία του φορολογούμενου, σε περίπτωση φυσικού προσώπου, καθώς και η επωνυμία, ο διακριτικός τίτλος και η έδρα, σε περίπτωση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας. Προκειμένου για νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, η δήλωση εγγραφής υποβάλλεται μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από τη νόμιμη σύστασή τους. [.....]

4. Ο φορολογούμενος που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να ενημερώνει τη Φορολογική Διοίκηση για την οριστική παύση των εργασιών του με την υποβολή στο φορολογικό μητρώο δήλωσης διακοπής εργασιών.

Η δήλωση αυτή υποβάλλεται για τα φυσικά πρόσωπα μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την οριστική παύση των εργασιών τους και για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από τη λύση τους ή από τη λήξη των εργασιών της εκκαθάρισης ή από την ανακοίνωση διαγραφής τους από το Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.ΜΗ.), κατά περίπτωση. Σε περίπτωση κληρονομικής διαδοχής επιχείρησης ως συνόλου, η δήλωση διακοπής εργασιών υποβάλλεται από τους κληρονόμους μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ενεργό ανάμειξή τους στην κληρονομούμενη επιχείρηση και όχι πέραν των τριάντα (30) ημερών από τη λήξη της

προθεσμίας αποποίησης, που προβλέπεται από το άρθρο 1847 του Αστικού Κώδικα (Α.Κ.), σε κάθε άλλη περίπτωση.

5. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος παραλείψει τις δηλωτικές του υποχρεώσεις, δεν απαλλάσσεται από την υποχρέωση καταβολής και παρακράτησης των φόρων και από τις λοιπές φορολογικές υποχρεώσεις. [.....]»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1006/31-12-2013 με θέμα «Διαδικασία και δικαιολογητικά Απόδοσης Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.)/Μεταβολής Στοιχείων και Έναρξης/Μεταβολής και Διακοπής Επιχειρηματικής Δραστηριότητας», όπως τροποποιήθηκε και ισχύ, ορίζεται ότι:

Άρθρο 8 - Δήλωση Διακοπής Επιχειρηματικής Δραστηριότητας

«[.....] 2. Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, υποβάλλουν το ίδιο έντυπο, εντός τριάντα (30) ημερών, από τη λήξη των εργασιών της εκκαθάρισης ή από την ανακοίνωση διαγραφής τους από το ΓΕΜΗ, όπου απαιτείται. Στις περιπτώσεις που τα εν λόγω πρόσωπα δεν τίθενται σε εκκαθάριση, υποβάλλουν το ίδιο έντυπο, εντός τριάντα (30) ημερών από τη λύση τους ή την παύση των εργασιών τους, κατά περίπτωση.

3. Η διακοπή της επιχείρησης, ολοκληρώνεται, ανεξάρτητα της ύπαρξης βεβαιωμένων χρεών ή της μη εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων των φορολογουμένων. [.....]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 62 «Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή προστίμων» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 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 της παρ. 1 και 2 του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 171 «Αποδεικτική δύναμη» των παρ. 1 & 4 του Ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.), ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους, είτε ότι έγιναν ενώπιον 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 ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 14η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ. 174), η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν

είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ, 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, εν προκειμένω κι όπως αναφερθήκαμε και ανωτέρω, από τον Προϊστάμενο του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, εκδόθηκε η υπ' αριθ. εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., λοιπών φόρων, τελών, εισφορών, ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, χρήσεων 2020 και 2021, για την προσφεύγουσα εταιρεία με κύρια δραστηριότητα «Λιανικό εμπόριο ηλεκτρονικών υπολογιστών περιφερειακών μονάδων και λογισμικού με αλληλογραφία ή μέσω διαδικτύου».

Από την προσφεύγουσα την καταχωρήθηκε στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.Μ.Η.), με αριθμό ΚΑΚ, ο από 18-01-2022 τελικός ισολογισμός πέρατος εκκαθάρισης της ελεγχόμενης εταιρείας και η εταιρεία διαγράφηκε από το ΓΕΜΗ, χωρίς ωστόσο να έχει γίνει ενημέρωση του πληροφοριακού συστήματος του Μητρώου της Φορολογικής Διοίκησης, για τη μεταβολή αυτή.

Σύμφωνα με τα στοιχεία του μητρώου της Α.Α.Δ.Ε., Ομόρρυθμος εταίρος με ποσοστό 95% και διαχειρίστρια από τις και εκκαθαρίστρια από τις, της προσφεύγουσας εταιρείας, είναι η και Ετερόρρυθμος εταίρος είναι η εταιρεία με ποσοστό 5% (με μοναδική εταίρο και διαχειρίστρια επίσης την).

Μετά την έκδοση της ως άνω

Η ελεγκτική αρχή κοινοποίησε την την ως άνω εντολή ελέγχου μαζί με την με αριθ. πρωτ. επιστολή Γνωστοποίησης δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, στον λογαριασμό της διαχειρίστριας και της προσφεύγουσας εταιρείας στο πληροφοριακό σύστημα της φορολογικής διοίκησης «TAXISnet», στο πλαίσιο της εν λόγω κοινοποίησης ακολούθησε και ηλεκτρονική ειδοποίηση στην δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου τόσο της διαχειρίστριας όσο και της προσφεύγουσας εταιρείας. Η ηλεκτρονική κοινοποίηση έλαβε αριθμό καταχώρησης από το σύστημα αντίστοιχα, χωρίς ωστόσο να είχε αναγνωσθεί μέχρι και την ημερομηνία σύνταξης των σχετικών από εκθέσεων μερικού ελέγχου (φορολογίας εισοδήματος, μερικού ελέγχου Φ.Π.Α και μερικού ελέγχου επιβολής προστίμου άρθ. 54 του ΚΦΔ).

Εν συνεχεία, η φορολογική αρχή κοινοποίησε την ηλεκτρονικά το με αριθμό πρωτ. αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν.4987/2022 (για διάθεση στον έλεγχο φορολογικών αρχείων), στον λογαριασμό της διαχειρίστριας και της προσφεύγουσας εταιρείας στο πληροφοριακό σύστημα της φορολογικής διοίκησης «TAXISnet», στο πλαίσιο της εν λόγω κοινοποίησης ακολούθησε και ηλεκτρονική ειδοποίηση στην δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου τόσο της διαχειρίστριας όσο και της προσφεύγουσας εταιρείας. Η ηλεκτρονική κοινοποίηση έλαβε αριθμό καταχώρησης από το σύστημα αντίστοιχα, χωρίς ωστόσο κι αυτή να αναγνωσθεί μέχρι και την ημερομηνία σύνταξης των σχετικών εκθέσεων ελέγχου.

Επίσης η εντολή ελέγχου, και η με αριθμ. πρωτ. Γνωστοποίηση περί δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, κοινοποιήθηκε με συστημένη επιστολή (RE GR) στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση ταχυδρομική διεύθυνση της διαχειρίστριας της προσφεύγουσας, κ. επί της οδούλόγω του ότι

έχει επέλθει λύση της μισθώσεως της επαγγελματικής έδρας της ελεγχόμενης επιχείρησης, την 31/12/2021. Η επιστολή επιστράφηκε στα γραφεία της Υπηρεσίας μας με την ένδειξη «ΑΖΗΤΗΤΟ».

Παρ' όλα αυτά ο έλεγχος με το με αριθμό πρωτ. έγγραφο, κοινοποίησε εκ νέου την σχετική εντολή ελέγχου, με τη Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, με συστημένη επιστολή (RE.....GR) στην ταχυδρομική διεύθυνση της διαχειρίστριας που αναγραφόταν στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022.

Επίσης με το με αριθμό πρωτ. έγγραφο, κοινοποίησε με συστημένη επιστολή (RE GR) το σχετικό Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν.4987/2022. Σύμφωνα με στοιχεία της ιστοσελίδας των ΕΛ.ΤΑ., τα εν λόγω έγγραφα παραδόθηκαν την

Παρόλα αυτά η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε και δεν προσκόμισε τα τηρηθέντα βιβλία κι εκδοθέντα και ληφθέντα στοιχεία για τις ελεγχόμενες χρήσεις.

Κατόπιν τούτου, ο έλεγχος από πληροφορίες που είχε στη διάθεση του από τα συστήματα «Taxis» και «Elenxis» της Α.Α.Δ.Ε., καθώς κι από στοιχεία που τέθηκαν σε γνώση του κατόπιν αιτημάτων για χορήγηση τους, προέβη στις σχετικές ελεγκτικές επαληθεύσεις, όπως αυτές αναλυτικά παρατίθενται στην έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 14 - 31), στην έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. (σελ. 14 - 17) και στην έκθεση ελέγχου προστίμου άρθ. 54 του Κ.Φ.Δ. (σελ. 9 - 10), δεν αναγνώρισε δαπάνες προς έκπτωση (ενδοκοινοτικές αποκτήσεις), και προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας για τη χρήση 2020 στο ποσό των 842.278,59 € και για τη χρήση 2021 στο ποσό των 778.749,37 € και προέβη στους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμων.

Τα αποτελέσματα του ελέγχου και το σχετικό με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου κοινοποιήθηκαν μέσω της εφαρμογής του Taxisnet «e-κοινοποίηση», την 29-08-2023, στο λογαριασμό της διαχειρίστριας στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου της καθώς και στο λογαριασμό της προσφεύγουσας. Η ηλεκτρονική κοινοποίηση έλαβε αριθμό καταχώρησηςαντίστοιχα, χωρίς ωστόσο να αναγνωσθεί μέχρι την ημέρα σύνταξης των οικείων εκθέσεων ελέγχου.

Στη συνέχεια ο έλεγχος κοινοποίησε με συστημένη επιστολή (RE GR) στην ταχυδρομική διεύθυνση της διαχειρίστριας που δηλώνεται στο έντυπο Ε1 ως κύρια κατοικία στην υποβληθείσα δήλωση του φορολογικού έτους 2022, επί της οδού με το με αριθμό πρωτ. έγγραφό τα ανωτέρω προσωρινά αποτελέσματα του ελέγχου. Από την αναζήτηση στην ιστοσελίδα της εταιρείας ταχυμεταφοράς διαπιστώθηκε ότι ο με αριθμό Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος του φορολογικού έτους 2020 & 2021 αντίστοιχα καθώς και ο με αριθμό Προσωρινός Διορθωτικός προσδιορισμός Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου 01/01/2020 - 31/12/2020 & 01/01/2021 -31/12/2021 αντίστοιχα μαζί με το με αριθ.σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα παραπάνω αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, παραδόθηκαν την 04-09-2023.

Ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αριθ. πρωτ. υπόμνημά της, προβάλλοντας τους ισχυρισμούς της, χωρίς όμως να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Επίσης ζήτησε να της χορηγηθούν αντίγραφα των κοινοποιούμενων πράξεων, γνωστοποιήσεων και αιτημάτων της ελεγκτικής υπηρεσίας. Η ελεγκτική υπηρεσία προς απάντηση του εν λόγω αιτήματός την 19-09-2023 της έστειλε ειδοποίηση μέσω της εφαρμογής «e-κοινοποίηση» της Α.Α.Δ.Ε., προκειμένου η διαχειρίστρια της προσφεύγουσας να προσέλθει να παραλάβει τα αρχεία που αιτήθηκε, ωστόσο εκείνη δεν ανταποκρίθηκε.

Ο έλεγχος κατόπιν των ανωτέρω όπως αναλυτικά παραθέτει στην σχετική από Έκθεση ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος (σελ. 32 - 51) προέβη στην έκδοση των σχετικών καταλογιστικών πράξεων οι οποίες κοινοποιήθηκαν στο λογαριασμό της διαχειρίστριας στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την 06-10-2023 και όπως προκύπτει

από το αποδεικτικό κοινοποίησης με αριθμό καταχώρησης η διαχειρίστρια και εκκαθαρίστρια της προσφεύγουσας ανάγνωσε τις εν λόγω πράξεις την 13/10/2023.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας :

- την μη νόμιμη κοινοποίηση εντολής ελέγχου, την μη νόμιμη κλήση για την προσκόμιση λογιστικών αρχείων καθώς και την μη ανταπόκριση της ελεγκτικής αρχής στο αίτημά της για λήψη αντιγράφων στοιχείων και εγγράφων του φακέλου της ελεγχόμενης υπόθεσης.
- την αυθαίρετη παραδοχή της ελεγκτικής αρχής περί μη προσκόμισης βιβλίων, και συνεπακόλουθα λανθασμένη και την υπαγωγή στις διατάξεις του άρθ. 28 παρ. 1 του ν.4172/2013, και τον εσφαλμένο προσδιορισμό των διαφορών φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ.
- ως πλημμελώς αιτιολογημένη την πράξη επιβολής προστίμου καθότι η δήλωση διακοπής εργασιών αφορά στο έτος 2022 και όχι το 2023 και επίσης ισχυρίζεται την ακύρωση της πράξη επιβολής προστίμου διότι δεν της κοινοποιήθηκε προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου.

Επειδή, ωστόσο ως προς τα ανωτέρω προβαλλόμενα:

Α) όπως αναφέρθηκε ανωτέρω και όπως λεπτομερώς καταγράφεται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, ο έλεγχος προέβη σε όλες τις προβλεπόμενες ενέργειες, ήτοι διαπιστώνεται ότι σε κάθε στάδιο του ελέγχου τηρήθηκαν όλες οι προβλεπόμενες διαδικασίες όπως αυτές ορίζονται στα άρθρα 14, 25 και 28 του ΚΦΔ. Στο πλαίσιο των ανωτέρω ενεργειών η προσφεύγουσα αποδεδειγμένα έλαβε γνώση του ελέγχου και άσκησε το δικαίωμά της να θέσει υπόψη του ελέγχου τις αντιρρήσεις της, όπως και να ασκήσει και την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ωστόσο από την πλευρά της δεν ανταποκρίθηκε στον έλεγχο καθώς δεν προσκόμισε ως όφειλε τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία που της ζητήθηκαν), ενώ επίσης και κατά το ενδικοφανές στάδιο και ενώ αμφισβητεί το πόρισμα του ελέγχου δεν προσκόμισε βιβλία, στοιχεία και άλλα έγγραφα και στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει, ως προβλέπεται και απαιτείται από τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ, την εν λόγω αμφισβήτηση.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αναφέρεται σε μη νόμιμη κοινοποίηση, ωστόσο από την πλευρά της δεν αναφέρει τον λόγο για τον οποίο δεν είναι νόμιμη η κοινοποίηση, καθώς ο έλεγχος εξάντλησε κάθε περιθώριο και προέβη σε νόμιμες κοινοποιήσεις στις δηλωθείσες από την ίδια ταχυδρομικές και ηλεκτρονικές διευθύνσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ΚΦΔ.

Ως προς την αναφορά της προσφεύγουσας ότι ο έλεγχος δεν κοινοποίησε στο ετερόρρυθμο μέλος της προσφεύγουσας ήτοι στην εταιρεία επισημαίνεται ότι μοναδική εταίρος και διαχειρίστρια της εταιρείας αυτής είναι η διαχειρίστρια της προσφεύγουσας, ήτοι η κα στην οποία όπως αναφέρθηκε παραπάνω έχουν κοινοποιηθεί και έχει λάβει γνώση για όλα τα ως άνω έγγραφα και πράξεις του ελέγχου.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη νόμιμης κοινοποίησης απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Β) Λόγω της μη προσκόμισης από την πλευρά της των λογιστικών αρχείων, ορθώς ο έλεγχος εφάρμοσε τις διατάξεις του άρθρου 28 του ΚΦΕ ως αναλυτικά παρατίθενται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου. Εν προκειμένω ο έλεγχος προέβη σε προσδιορισμό των φορολογητέων εισοδημάτων της προσφεύγουσας με κάθε διαθέσιμο στοιχείο. Για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της στην φορολογία εισοδήματος, από τα δεδομένα των υποβληθεισών από την πλευρά της δηλώσεων φόρου εισοδήματος και των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ καθώς και των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών και προμηθευτών καθώς και των τρίτων, λήφθηκαν υπόψη τα μεγαλύτερα. Ως προς τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών στο ΦΠΑ, λήφθηκαν υπόψη οι δηλωθείσες από την προσφεύγουσα εταιρεία. Ως προς τον προσδιορισμό των αγορών, ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και δαπανών από τα στοιχεία που είχε στην διάθεσή του ο έλεγχος, έκανε δεκτές τις δαπάνες για τις οποίες είχε επαρκή στοιχεία ενώ για τις λοιπές αγορές που κατά βάση αποτελούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις

λόγω της μη προσκόμισης (λογιστικών αρχείων, δικαιολογητικών και παραστατικών διακίνησης) δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις έκπτωσης των άρθρων 22 και 23 του ΚΦΕ καθώς και των άρθρων 30 και 32 του ΦΠΑ. Όπως αναλυτικά αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου ο έλεγχος ως προς τις φορολογητέες εκροές έλαβε υπόψη του τις δηλωθείσες από την προσφεύγουσα φορολογητέες εκροές, στις οποίες συμπεριλαμβάνονται και οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις 833.341,56 ευρώ για την φορολογική περίοδο 01/01/2020-31/12/2020 και 995.779,37 ευρώ για την φορολογική περίοδο 01/01/2021-31/12/2021. Στην υπό κρίση περίπτωση η προσφεύγουσα δεν τεκμηρίωσε το δικαίωμα έκπτωσης ως προβλέπεται από το άρθρο 32 παρ. 1δ του ΦΠΑ, ως εκ τούτου σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις των άρθρων 2, και 35 του ΦΠΑ και τις σχετικές οδηγίες της Διοίκησης, ο φόρος της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών εκπίπτει όταν παρέχεται από τον νόμο δικαίωμα έκπτωσης, όταν δεν υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου της ενδοκοινοτικής απόκτησης, ο ΦΠΑ θα καταβάλλεται με την υποβολή της σχετικής περιοδικής δήλωσης. Κατόπιν των ανωτέρω οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί εσφαλμένου προσδιορισμού φορολογητέων εκροών απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Περαιτέρω, ο έλεγχος με όσα στοιχεία τέθηκαν υπόψη του, τόσο από τα αρχεία της φορολογικής διοίκησης όσο και από τρίτους (τραπεζικοί λογαριασμοί, συγκεντρωτικές και VIES, στοιχεία προγενέστερων ελέγχων) διαπίστωσε καταρχήν ότι η προσφεύγουσα δεν ήταν συνεπής στις δηλωτικές της υποχρεώσεις, ενώ και στις περιπτώσεις που υπέβαλε περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ δεν είχε προβεί σε αποδόσεις των οφειλόμενων φόρων. Ο έλεγχος με βάση τα στοιχεία που είχε στην διάθεσή του διαπίστωσε (ως παρατίθεται στις σελ. 19-29 και 45-46) επίσης ότι η προσφεύγουσα είχε τον ρόλο της ενδιάμεσης προμηθεύτριας της επιχείρησης Η προσφεύγουσα με μετοχικό κεφάλαιο 3.000,00 ευρώ και χωρίς την ύπαρξη από την πλευρά της τραπεζικών διαθεσίμων προκειμένου να προβεί στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις (.....) δέχεται προκαταβολικά εμβάσματα από την επιχείρηση και ακολούθως αποστέλλονται την ίδια μέρα στην αλλοδαπή εταιρεία (ήτοι συναλλαγή στην οποία θα μπορούσε να πραγματοποιήσει κατευθείαν η με την αλλοδαπή ουγγρική εταιρεία, χωρίς να μεσολαβήσει η προσφεύγουσα καθώς όπως αναφέρεται τα εν λόγω εμπορεύματα αποστέλλονται κατευθείαν στην), κατόπιν η προσφεύγουσα μεταπωλεί τα ανωτέρω εμπορεύματα (.....) στην επιχείρηση με τιμή πώλησης σε όλες τις συναλλαγές μικρότερη από την τιμή αγοράς τους (ήτοι κάτω του κόστους), χωρίς να προκύπτει για την ίδια όφελος, ήτοι η δραστηριοποίηση της προσφεύγουσας έχει μόνο σκοπό, ο κύριος πελάτης της να αποφύγει την πληρωμή του ΦΠΑ, ενώ η ίδια υποβάλλει μηδενικές δηλώσεις ΦΠΑ παρουσιάζοντας ισοσκελισμένα ποσά φορολογητέων εκροών και εισροών. Σημειώνεται ότι κατόπιν προγενέστερου ελέγχου, η ίδια υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ, παρουσιάζοντας χρεωστικά υπόλοιπα ΦΠΑ, χωρίς ωστόσο από την πλευρά της να έχει προβεί σε απόδοση αυτών, ενώ ως προς το εισόδημα δεν έχει εκπληρώσει τις δηλωτικές της υποχρεώσεις.

Σε κάθε περίπτωση, η προσφεύγουσα από την πλευρά της, σε κανένα στάδιο του υπό κρίση ελέγχου δεν προσκόμισε τα λογιστικά αρχεία και αποδεικτικά στοιχεία ως προς την τεκμηρίωση των συναλλαγών της, αντιθέτως και παρά τα όσα αναλυτικά καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, για την αμφισβήτησή της στο πλαίσιο της άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής αρκείται στην απλή αναφορά και επανάληψη των διατάξεων που εφαρμόστηκαν από τον έλεγχο, κρίνοντας ως υπερβολικό τον έλεγχο που αναφέρεται στις σχετικές αυτές διατάξεις. Η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει τα προβλεπόμενα λογιστικά αρχεία και δικαιολογητικά της οικονομικής της δραστηριότητας για τα υπό κρίση φορολογικά έτη αλλά ούτε και αιτιολογεί και τον λόγο που τελικώς δεν τα προσκομίζει, ωσάν να θεωρεί ότι δεν είχε την υποχρέωση της προσκόμισης αυτών στην φορολογική διοίκηση. Κατόπιν των ανωτέρω, ορθώς ο έλεγχος εφάρμοσε τις διατάξεις των άρθρων 28 του ΚΦΕ καθώς και των άρθρων 32, 35 και 48 του ΦΠΑ, όπως και των σχετικών διατάξεων του ενωσιακού δικαίου ως προς τον ΦΠΑ.

Γ) Για την επιβολή προστίμου λόγω μη υποβολής δήλωσης διακοπής σημειώνεται ότι μέχρι τον χρόνο του ελέγχου η προσφεύγουσα δε είχε υποβάλει την σχετική δήλωση διακοπής εργασιών

στο Μητρώο, ως εκ τούτου η εν λόγω παράβαση διαπιστώθηκε κατά τον χρόνο του ελέγχου ήτοι το έτος 2023 και συνεπώς ορθώς καταλογίσθηκε στον χρόνο αυτό και δεδομένου ότι η εν λόγω παράβαση αποτελεί διαδικαστική παράβαση του άρθρου 54 του ΚΦΔ, δεν προβλέπεται η διαδικασία του άρθρου 28 του ΚΦΔ όπως σαφώς ορίζεται στο άρθρο 62 του ΚΦΔ, ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί της περί ακύρωσης της εν λόγω πράξης επίσης απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, με την διάταξη της παρ.6 του άρθρου 63 του ΚΦΔ ορίζεται:

« 6. [...] Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της φορολογικής αρχής. [...].»

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες από εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και επιβολής προστίμου άρθ. 54 του ΚΦΔ, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμη.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και την επικύρωση :

- Της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Φορολογικού Έτους 2020,
- Της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Φορολογικού Έτους 2021,
- Της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, Φορολογικής περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020,
- Της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, Φορολογικής περιόδου 01/01/2021 – 31/12/2021,
- Της με αριθμό Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθ. 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης, καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2020

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

χρεωστικό ποσό φόρου	201.263,24
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ	100.631,62
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	301.894,86
Καταλογισμός επιστρεπτέας προκαταβολής	10.138,40

(ως η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020)

Φ.Π.Α.

Χρεωστικό υπόλοιπο	203.295,39
Πρόστιμο του άρθρου 58 ^Α του ΚΦΔ	101.902,26
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	305.197,65

(ως η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, Φορολογικής περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020)

Φορολογικό έτος 2021**ΕΙΣΟΔΗΜΑ**

χρεωστικό ποσό φόρου	171.324,86
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ	85.662,43
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	256.987,29

(ως η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2021)

Φ.Π.Α.

Χρεωστικό υπόλοιπο	319.146,92
Πρόστιμο του άρθρου 58 ^Α του ΚΦΔ	159.573,46
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	478.720,38

(ως η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, Φορολογικής περιόδου 01/01/2021 – 31/12/2021)

Φορολογικό έτος 2023

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘ 54 περ.1^δ και 2^ε του ΚΦΔ:

Ποσό: 250,00 €

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘ 54 περ.1^α και 2^α του ΚΦΔ:

Ποσό: 100,00 €

(ως η με αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**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.