

ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΑΡΙΘΜΟ ΤΗΣ ΔΕΥΤΕΡΗΣ ΑΚΥΡΩΘΕΙΣΑΣ, ΛΟΓΩ ΤΥΠΙΚΗΣ ΠΛΗΜΜΕΛΕΙΑΣ, ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ /ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΦΟΡ. ΕΤΟΥΣ 2018 (ΣΤΗΝ ΣΕΛΙΔΑ 15 ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ).



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 24-05-2024
Αριθμός απόφασης: **1610**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 2131312348..
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις»(ΦΕΚ Α' 58)

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 (ΑΑΔΕ)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)».

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 25-1-2024 και αριθμό πρωτοκόλλου/25-1-2024 ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου Δήμου με ΑΦΜ, κατά:

α) Της υπ' αριθμ. /2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017,

β) της υπ' αριθμ. /2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018,

γ) της υπ' αριθμ. /2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2023,

δ) της υπ' αριθμ. /2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017,

ε) της υπ' αριθμ. /2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018

στ) της υπ' αριθμ. /2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017 και

ζ) της υπ' αριθμ. /2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στα σχέδια.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 25-1-2024 και αριθμό πρωτοκόλλου/25-1-2024 ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

A. Με την υπ' αριθμ. /2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **100,00 €** διότι δεν υπέβαλε κατάσταση – ΜΥΦ λιανικών συναλλαγών, του **φορολογικού έτους 2017**, παρότι πραγματοποίησε λιανικές συναλλαγές ύψους 651.000,82€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 3 του ΚΦΔ.

Η επιβολή του εν λόγω προστίμου προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του ΚΦΔ.

B. Με την υπ' αριθμ. /2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **100,00 €** διότι δεν υπέβαλε κατάσταση – ΜΥΦ λιανικών συναλλαγών, του **φορολογικού έτους 2018**, παρότι πραγματοποίησε λιανικές συναλλαγές ύψους 340.863,08€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 3 του ΚΦΔ.

Η επιβολή του εν λόγω προστίμου προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του ΚΦΔ.

Γ. Με την υπ' αριθμ./**2023** Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, φορολογικού έτους **2023**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **250,00 €** διότι δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθμ. πρωτ./**29-11-2023** έγγραφο αίτημα της ως άνω Δ.Ο.Υ. για παροχή αντιγράφων μέρους των βιβλίων και στοιχείων, κάθε συναφούς εγγράφου, των αντιγράφων ηλεκτρονικών αρχείων, των εκδοθέντων και ληφθέντων στοιχείων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 2 του ΚΦΔ.

Η επιβολή του εν λόγω προστίμου προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ' και παρ. 2 περ. γ' του ΚΦΔ.

Δ. Με την υπ' αριθμ./**2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος φορολογικού έτους **2017** ποσού 999.262,18€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 499.631,09€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 218.878,83€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **1.717.772,10€**.

Ε. Με την υπ' αριθμ./**2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος φορολογικού έτους **2018** ποσού 1.332.051,00€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 666.025,56€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 292.831,92€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **2.290.908,59€**.

ΣΤ. Με την υπ' αριθμ./**2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01/01/2017 - 31/12/2017** ποσού 498.098,94€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α ΚΦΔ ποσού 249.049,47€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **747.148,41€**.

Ζ. Με την υπ' αριθμ./**2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01/01/2018 - 31/12/2018** ποσού 639.615,35€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α ΚΦΔ ποσού 319.807,67€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **959.423,02€**.

Οι ως άνω φορολογικές διαφορές φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. προέκυψαν καθόσον ο προσφεύγων, δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθμ. πρωτ./**29-11-2023** έγγραφο αίτημα της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου και δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα λογιστικά αρχεία του (βιβλία) τα εκδοθέντα και ληφθέντα στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά, για τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2017 και 2018, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 2 του ΚΦΔ., γεγονός που είχε ως αποτέλεσμα να καταστεί αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων που ορίζει η απόφαση Α. 1293/2019 « Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1^η Ιανουαρίου 2014 και μετά» και ως εκ τούτου, ο έλεγχος στα κρινόμενα φορολογικά έτη 2017 και 2018, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τις αγορές και δαπάνες που είναι καταχωρημένες στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των ελεγχόμενων φορολογικών περιόδων βάσει των άρθρων 22 και 23 του Κ.Φ.Ε. καθώς δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο παραστατικά στοιχεία δαπανών και εξόδων. Επίσης, ως προς την φορολογία ΦΠΑ, δεδομένου ότι δεν προσκομίσθηκαν φορολογικά στοιχεία αγορών και δαπανών

δεν αναγνωρίστηκε στον προσφεύγοντα το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου Εισροών για τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2017 και 2018.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ Ναυπλίου, κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναφέρονται στις από 28-12-2023 οικείες εκθέσεις ελέγχου Ε.Λ.Π., Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α., της ίδιας φορολογικής αρχής, με ελεγχόμενο τον προσφεύγοντα.

Ο παρόν έλεγχος πραγματοποιήθηκε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος με αντικείμενο δραστηριότητας « Λιανικό Εμπόριο» δυνάμει της υπ' αριθμ./08-07-2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση όλων προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας του κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Μη νόμιμη διαδικασία κοινοποιήσεων της πρόσκλησης ελέγχου και του σημειώματος διαπιστώσεων.

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι, ουδείς τον κάλεσε στις διευθύνσεις των καταστημάτων του ή στη δηλωμένη έδρα του ή στη διεύθυνση της κατοικίας του ή έστω να ειδοποιηθεί τηλεφωνικώς ο λογιστής του κος, ώστε να παραθέσει τις απόψεις του επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου και να προσκομίσει τις δαπάνες της επιχείρησής του.

2) Παράβαση της αρχής της προστατευόμενης εμπιστοσύνης, καθόσον η Διοίκηση με θετικές ενέργειες ή παραλείψεις της, του δημιούργησε τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι ο έλεγχος, για τη χρήση του 2017 δεν θα αρχίσει και θα τελειώσει τον Δεκέμβριο του 2023.

3) Νομική πλημμέλεια ένεκα αντισυνταγματικότητας, λόγω παράβασης των αρχών της καθολικότητας του φόρου και της φορολογικής ισότητας (άρθρο 4 παρ. 1, 5 Συντ.)

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι, η επιβολή του τεράστιου αυτού προστίμου, αντίκεινται στο ανωτέρω άρθρο 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος καθόσον επιβάλλεται με αυτή εξωλογιστικώς το σύνολο του εισοδήματος και του αντίστοιχου ΦΠΑ, χωρίς να υπολογίζονται οι δαπάνες της επιχείρησης και μάλιστα από τη στιγμή που ούτως ή άλλως βρίσκονται στη διάθεση της αρχής ελέγχου καθώς είχαν ήδη δηλωθεί. Η συγκεκριμένη πρακτική καθίσταται άδικη και παράνομη καθώς ουσιαστικά δεν λαμβάνονται υπ' όψη συγκεκριμένα στοιχεία από τα περιοριστικά προβλεπόμενα, κατά τα ανωτέρω (περιουσία, δαπάνες, συναλλαγές), από τα οποία, σε συνδυασμό με τις ιδιαίτερες συνθήκες των βαρυνομένων, να συνάγεται με πρόσφορο τρόπο η ύπαρξη φοροδοτικής ικανότητας.

Επιπλέον, η αμφισβήτηση των στοιχείων της δήλωσης ισοδυναμεί με ισοπέδωση των στοιχείων της αλήθειας της δήλωσής του και ακριβώς με αυτή την λογική εισάγεται η πρακτική η δήλωσή του να λαμβάνεται πλήρως υπόψιν ως προς τα έσοδα και καθόλου υπόψιν ως προς τις δαπάνες.

4) Νομική πλημμέλεια ένεκα ασυμβατότητας προς την ΕΣΔΑ, λόγω παραβίασης του δικαιώματος στην περιουσία (άρθρο 1 1^{ου} Π.Π. Ε.Σ.Δ.Α.).

5) Νομική πλημμέλεια ένεκα αντισυνταγματικότητας, λόγω παράβασης των αρχών της καθολικότητας του φόρου και της φορολογικής ισότητας (άρθρο 2 παρ. 1 Συντ.) και της αρχής του κοινωνικού κράτους δικαίου (άρθρο 25 παρ. 1 Συντ.).

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι, ενώ προκύπτει και από τις προηγούμενες χρήσεις η φοροδοτική του ικανότητα, ενώ τα πλήρη οικονομικά του στοιχεία και για τις δύο χρήσεις 2017 και 2018 ήταν στη διάθεση των οργάνων ελέγχου, παράνομα, αντισυνταγματικά και άδικα επιβάλλονται πρόστιμα εναντίον του συνολικού ποσού 5.715.702,12 €, προφανώς και πέρα για πέρα

παράλογα, καθώς ενώ είναι στη διάθεση του ελέγχου το ύψος των δαπανών του για αυτές τις χρήσεις, ο έλεγχος διαθέτει τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για τις ίδιες χρήσεις, αντ' αυτού δεν τις λαμβάνει υπόψη του ούτε στο ελάχιστο, αλλά από την άλλη λαμβάνει στο πλαίσιο των ίδιων Δηλώσεων τα έσοδα του στο σύνολο τους και στη συνέχεια το ύψος αυτών των εσόδων το επιβάλλει ως πρόστιμο. Με αυτόν τον τρόπο επιβάλλεται στην ουσία ένας φόρος έναντι αυτού, ο οποίος τον οδηγεί στην φυσική του εξόντωση και ουχί μόνον στην οικονομική.

Κατά την σωρεία των λόγων αυτών παραβιάζεται στο πρόσωπό του ως φυσικού προσώπου και ως επαγγελματία η αρχή της φορολογικής ισότητας και του κράτους δικαίου.

Επειδή, με το άρθρο. 5 του ΚΦΔ « Κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων» όπως ίσχυε κατά τον έλεγχο, ορίζεται ότι :

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

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

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 4727/2020 (Α` 184) ή στον λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή

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

γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ.), μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση, σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το πρώτο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.

.....

4. Με απόφαση του Διοικητή, έγγραφα που έχουν πληροφοριακό χαρακτήρα ή πράξεις προσδιορισμού φόρου του άρθρου 32, μπορούν να κοινοποιούνται με απλή επιστολή.

5. Πράξη ή έγγραφο που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή, θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα.....

«6. Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στον λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περ. α) των παρ. 2, 3 και 3Α, η πράξη ή το έγγραφο θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή της στον 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 ή μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την αποστολή της στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου σε περίπτωση που το πρόσωπο που αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης. Το πρώτο εδάφιο ως προς την εφαρμογή της παρ. 3Α ισχύει εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά από τον Εκτελεστικό Κανονισμό (ΕΕ) 282/2011 του Συμβουλίου της 15ης Μαρτίου 2011 για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (L 77/1). Στην περίπτωση μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης, η κοινοποίηση των εγγράφων βεβαιώνεται με την ψηφιοποιημένη ιδιόχειρη υπογραφή επί αυτών από το πρόσωπο στο οποίο αφορά η κοινοποίηση, ή σε περίπτωση απουσίας του, από τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ. 4 του

άρθρου 24. Αν τα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου λείπουν ή αρνούνται να υπογράψουν, η κοινοποίηση συντελείται με την ανάρτηση των εγγράφων στον λογαριασμό του προσώπου στο οποίο αφορά η κοινοποίηση και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται όλες οι αναγκαίες προϋποθέσεις για την εφαρμογή της ηλεκτρονικής κοινοποίησης και ιδίως τα σχετικά με την επικαιροποίηση των στοιχείων ηλεκτρονικής επικοινωνίας των φορολογουμένων, το σημείο ανάρτησης στον λογαριασμό της κοινοποιούμενης πράξης ή άλλου εγγράφου, ο τρόπος πιστοποίησης των ηλεκτρονικών ιχνών παραλαβής, η δημιουργία πιστοποιητικού παραλαβής και τα στοιχεία της ηλεκτρονικής ειδοποίησης. 7.....».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1249/2014:

«.....Δ. Όσον αφορά την κοινοποίηση των πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης με επίδοση κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας διευκρινίζονται τα εξής :

1. Οι επιδόσεις προς τους ιδιώτες διενεργούνται προσωπικώς στους ίδιους ή στους νόμιμους αντιπροσώπους ή στους εκπροσώπους ή στους δικαστικούς πληρεξουσίους ή στους αντικλήτους τους στην κατοικία ή στο χώρο εργασίας.

2. Στην περίπτωση που τα ως άνω πρόσωπα απουσιάζουν από την οικία τους το έγγραφο παραδίδεται στο σύζυγο ή οποιονδήποτε από του συγγενείς ή σε μέλος του προσωπικού, εφόσον τα πρόσωπα αυτά συνοικούν μαζί τους και, σε περίπτωση μη ανεύρεσης κανενός από τα παραπάνω πρόσωπα, σε οποιονδήποτε από τους λοιπούς συνοίκους.

3. Στην περίπτωση που τα παραπάνω πρόσωπα απουσιάζουν από το κατάστημα, το γραφείο ή το εργαστήριο όπου εργάζονται, το έγγραφο παραδίδεται σε συνεταίρο ή συνεργάτη ή υπάλληλο, που εργάζεται στον ίδιο χώρο.

4. Προκειμένου να είναι έγκυρη η επίδοση, όταν η παράδοση του επιδοτέου εγγράφου γίνεται κατά περίπτωση σε σύζυγο ή σύνοικο κ.λ.π. είτε σε συνεταίρο ή συνεργάτη ή υπάλληλο κ.λ.π., προϋπόθεση είναι να μην ευρεθεί από το όργανο επιδόσεως, δηλαδή να απουσιάζει κατά την ημερομηνία και την ώρα της επίδοσης από την οικία ή το κατάστημα κατά περίπτωση, το πρόσωπο προς το οποίο απευθύνεται η επίδοση (δηλαδή ο ίδιος ή ο νόμιμος αντιπρόσωπος ή ο εκπρόσωπος ή ο δικαστικός πληρεξούσιος ή ο αντίκλητος αυτού) και να βεβαιώνεται ρητώς στην έκθεση επιδόσεως η μη εύρεση ή απουσία, μαζί με το όνομα και τη ιδιότητα του παραλαμβάνοντος το έγγραφο ως συζύγου ή συνόικου κ.λ.π. ή ως συνεταίρου, συνεργάτη, υπαλλήλου κ.λ.π. Διευκρινίζεται περαιτέρω ότι σε περίπτωση που το επιδοτέο έγγραφο παραδίδεται σε σύνοικο μεν, αλλά όχι συγγενή ή υπηρέτη θα πρέπει στην έκθεση επίδοσης να βεβαιώνεται ότι στην κατοικία εκείνου προς τον οποίο απευθύνεται η επίδοση δεν βρέθηκαν σύνοικοι συγγενείς ή υπηρέτες του.

5. Αν τα πρόσωπα προς τα οποία προβλέπεται ότι διενεργείται η παράδοση του εγγράφου, δεν βρίσκονται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας τους ή αρνούνται την παραλαβή του ή την υπογραφή της έκθεσης ή δεν μπορούν να υπογράψουν την έκθεση η επίδοση γίνεται με θυροκόλληση.

6. Η θυροκόλληση συνίσταται στην επικόλληση του επιδοτέου εγγράφου εντός σφραγισμένου και αδιαφανούς φακέλου, επί του οποίου αναγράφονται μόνο τα στοιχεία της επιδίδουσας υπηρεσίας και του προς η κοινοποίηση προσώπου από μέρους του οργάνου της επίδοσης, με την παρουσία ενός μάρτυρα, στη θύρα της κατοικίας ή του χώρου εργασίας ή του υπηρεσιακού καταστήματος όπου κατοικεί ή εργάζεται, κατά περίπτωση, το πρόσωπο προς το οποίο έπρεπε να διενεργηθεί η παράδοση του εγγράφου. Σημειώνεται ότι υπάλληλος της αρχής που εξέδωσε την προς επίδοση πράξη δεν μπορεί να παραστεί ως μάρτυρας (ΣτΕ 1279/2000). 7.....»

Επειδή, στο άρθρο 36 του ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) «Υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο» ορίζεται ότι : «1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις δηλώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 10 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Ά 170).»

Επειδή, στο άρθρο 10 του ΚΦΔ « Εγγραφή στο φορολογικό μητρώο», όπως ίσχυε κατά τον έλεγχο, 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.

β) Κάθε πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, ή νομική οντότητα, που πρόκειται να ασκήσει δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου υποβάλλει δήλωση έναρξης στο φορολογικό μητρώο. Η δήλωση έναρξης υποβάλλεται πριν την πραγματοποίηση της πρώτης συναλλαγής στο πλαίσιο άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Εάν δεν έχει προηγηθεί δήλωση εγγραφής, αυτή γίνεται ταυτόχρονα με τη δήλωση έναρξης. Προκειμένου για νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που πρόκειται να ασκήσουν δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου, ως χρόνος έναρξης θεωρείται ο χρόνος της νόμιμης σύστασής τους. Η δήλωση έναρξης υποβάλλεται μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από τη νόμιμη σύσταση. Στη δήλωση έναρξης περιλαμβάνονται ο τόπος άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας, σε περίπτωση φυσικού προσώπου, τυχόν υποκαταστήματα, το αντικείμενο των εργασιών, το τηρούμενο λογιστικό σύστημα, καθώς και το καθεστώς Φ.Π.Α., στο οποίο υπάγεται ο φορολογούμενος.

.....

3. α) Ο φορολογούμενος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, υποχρεούται να ενημερώνει τη Φορολογική Διοίκηση για μεταβολές στα στοιχεία εγγραφής ή έναρξής του με την υποβολή δήλωσης μεταβολών στο φορολογικό μητρώο. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την πραγματοποίηση της μεταβολής. Ειδικά ο φορολογούμενος που είναι υποκείμενος στον Φ.Π.Α., για τη μεταβολή καθεστώτος Φ.Π.Α. στο οποίο υπάγεται, υποβάλλει δήλωση μετάταξης μέσα στην ίδια ανωτέρω προθεσμία, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά από τον Κώδικα Φ.Π.Α.. Η υποχρέωση ενημέρωσης για μεταβολές στα στοιχεία φορολογούμενου φυσικού προσώπου, που δεν αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητά του, δεν υπόκειται σε προθεσμία. Ο φορολογούμενος δεν μπορεί να επικαλείται έναντι της Φορολογικής Διοίκησης τις μεταβολές των στοιχείων του μέχρι τον χρόνο ενημέρωσής της.....»

Επειδή, με το αρ. πρωτ.: ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας"» έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών διευκρινίζεται :

«Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης

της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου. Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ. ΔΕΛΑ 1198404 ΕΞ 2013 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.). Σε περίπτωση μη διαπίστωσης διαφορών δεν ακολουθείται η ως άνω διαδικασία, συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου και τίθεται στο αρχείο».

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του ισχυρίζεται ότι δεν έγινε νόμιμη κοινοποίηση της πρόσκλησης ελέγχου και του σημειώματος διαπιστώσεων καθώς δεν έλαβε γνώση και ουδέποτε του παραδόθηκαν οι συστημένες επιστολές που απέστειλε η φορολογική αρχή.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης προκύπτει ότι, ο προσφεύγων κατά το χρόνο επίδοσης της πρόσκλησης ελέγχου, των προσωρινών και οριστικών πράξεων καταλογισμού είχε δηλώσει ως τόπο κατοικίας του την Δ/νση επί της οδού αρ. (σχετ. η με αρ./07.11.2008 δήλωση του στη Δ.Ο.Υ. Άργους) την οποία άλλαξε στις 04.01.2024 και δήλωσε Δ/νση κατοικίας επί της οδού (σχετ. η με αρ./2024 δήλωση του στη Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου) και στην συνέχεια επί της οδού (σχετ. η με αρ./11.01.2024 δήλωση του στη Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου).

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π. και τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης προκύπτει ότι, η Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου απέστειλε στον προσφεύγοντα την με αριθμ./29-11-2023 Πρόσκληση ελέγχου με συστημένη επιστολή (.....) στην ως άνω δηλωθείσα από τον προσφεύγοντα ταχυδρομική διεύθυνση (οδός) και σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περιπτ. β' της παραγρ. 2, περιπτ. γ' της παραγρ. 3 και της παραγρ. 5 του άρθρου 5 του ΚΦΔ, η εν λόγω εντολή ελέγχου κοινοποιήθηκε νομίμως στον προσφεύγοντα στις 14-12-2023 (ήτοι 15 ημέρες από την ημέρα αποστολής).

Επίσης, προκύπτει ότι η Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου κοινοποίησε και ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα την εν λόγω Πρόσκληση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περιπτ. α' των παραγρ. 2 και 3 του άρθρου 5 του ΚΦΔ καθώς αναρτήθηκε στο λογαριασμό του στο e- κοινοποίηση με αριθμό καταχώρησης της 29/11/2023, και κοινοποίησή της, σύμφωνα με την παραγρ. 6 του ίδιου άρθρου και νόμου, θεωρείται ότι συντελέστηκε νομίμως στις 09/12/2023, ήτοι μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτηση της στο λογαριασμό του προσφεύγοντος.

Στην εν λόγω Πρόσκληση ελέγχου ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε και δεν προσκόμισε στη φορολογική αρχή τα ζητηθέντα λογιστικά αρχεία (βιβλία) και τα εκδοθέντα και ληφθέντα στοιχεία του καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών και συναλλαγών, για τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2017 και 2018.

Επιπρόσθετα ο έλεγχος ανάρτησε την εν λόγω Πρόσκληση και στην ηλεκτρονική Διεύθυνση (.....), του λογιστή του προσφεύγοντος / ΑΦΜ, διεύθυνση, Τ.Κ.

Επειδή, εν συνεχεία ο έλεγχος, (λαμβάνοντας υπόψη του και τις ειδικές περιστάσεις διακοπής εργασιών της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος – προέβη σε παύση εργασιών την 11/02/2019), συνέταξε το με αριθμ. / **8-12-2023** Υπηρεσιακό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Κ.Φ.Δ. – Κλήση προς ακρόαση, το οποίο κοινοποιήθηκε νομίμως στον προσφεύγοντα με το με αριθμ. / **8-12-2023** έγγραφο της ως άνω Δ.Ο.Υ. , με θυροκόλληση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περιπτ. γ' της παραγρ. 2 και περιπτ. δ' της παρ. 3 του άρθρου 5 του ΚΦΔ. . Συγκεκριμένα ο έλεγχος στις 8-12-2023 μετέβη στην δηλωθείσα στο μητρώο από το προσφεύγοντα διεύθυνση κατοικίας του, στην οδό στο Άργος του Δήμου και αφού δεν βρήκε αυτόν στην ποιο πάνω διεύθυνση, ούτε άλλο σύνοικο συγγενή ή μέλος της οικογένειάς του θυροκόλλησε τα παραπάνω, αφού πρώτα τα εσώκλεισε δε αδιαφανή και σφραγισμένο φάκελο, στην κύρια είσοδο της διώροφης παρουσία του μάρτυρα και συντάχθηκε σχετική έκθεση επίδοσης (θυροκόλληση λόγω απουσίας).

Στο ως άνω Υπηρεσιακό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση προς ακρόαση ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε.

Επειδή, από τα παραπάνω συνάγεται ότι η Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου νομίμως κοινοποίησε στον προσφεύγοντα την με αριθμ. / **29-11-2023** Πρόσκληση ελέγχου και το με αριθμ. / **8-12-2023** Υπηρεσιακό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Κ.Φ.Δ. – Κλήση προς ακρόαση, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη νόμιμης κοινοποίησής τους, είναι **αβάσιμος**.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση αναφέρουμε ότι και οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα με τον ίδιο τρόπο (μέσω επίδοσης με θυροκόλληση στην ως άνω ίδια διεύθυνση (..... στο του Δήμου), των οποίων έλαβε γνώση ο προσφεύγων και άσκησε την υπό κρίση εμπρόθεσμη προσφυγή.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ουδείς τον κάλεσε στις διευθύνσεις των καταστημάτων του ή στη δηλωμένη έδρα του ή στη διεύθυνση της κατοικίας του ή έστω να ειδοποιηθεί τηλεφωνικώς ο λογιστής του κος, ώστε να παραθέσει τις απόψεις του επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου και να προσκομίσει τις δαπάνες της επιχείρησής του, είναι **αβάσιμος**, καθώς από την οικεία έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π. προκύπτει ότι προέβη σε πάυση εργασιών στις 11/02/2019 και ο λογιστής του έλαβε ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα δ/νση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι λανθασμένα δεν αναγνωρίστηκαν φορολογητέες δαπάνες και Φ.Π.Α. προς έκπτωση από τις φορολογητέες εκροές του.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου» του ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

«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, ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 «Αρμόδια φορολογική αρχή- Φορολογικός έλεγχος» του ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

«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, όπως ανωτέρω αναφέρεται, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα λογιστικά του αρχεία (βιβλία) και τα εκδοθέντα και ληφθέντα στοιχεία του.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 «Βάρος απόδειξης» 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, αιτιολογημένα από τον έλεγχο, καθορίστηκαν τα υποκείμενα σε Φ.Π.Α. ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος και δεν τίθεται ζήτημα εκπτώσεως του φόρου εισροών για τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2017 και 2018 (ΣΤΕ 303/2012). Ως εκ τούτου ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος επιρρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι λανθασμένα δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, δαπάνες για αγορές εμπορευμάτων και άλλες λοιπές δαπάνες.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν.4172/2013 ορίζεται:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του ν.4172/2013 ορίζεται:

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

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

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

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

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του ΚΦΔ ορίζεται:

«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 αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 «Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,
δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και
ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:
«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα:

«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».

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5. Αιτιολογία της διοικητικής πράξης). Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995).

Επειδή ο έλεγχος στα φορολογικά έτη 2017 και 2018, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τις αγορές και δαπάνες, που είναι καταχωρημένες στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος των ελεγχόμενων φορολογικών περιόδων βάσει των άρθρων 22 και 23 του Κ.Φ.Ε. καθώς δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο παραστατικά στοιχεία εξόδων δαπανών.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω τα αποτελέσματα (καθαρά κέρδη επιχειρηματικής δραστηριότητας) του ελέγχου προσδιορίστηκαν ως ακολούθως:

Χρήση 2017

	Δήλωσης	Ελέγχου
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων	2.111.826,96€	2.236.138,17€
Κόστος Πωληθέντων	1.983.858,97€	
Σύνολο Δαπανών	58.495,86€	
Αποτελέσματα βάσει λογιστικού προσδιορισμού	-37.126,93€	
Πλέον Δαπάνες μη εκπιπόμενες		
Καθαρό Αποτέλεσμα με λογιστικό Προσδιορισμό	-37.126,93€	2.236.138,17€

Χρήση 2018

	Δήλωσης	Ελέγχου
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων	2.975.669,14€	2.975.669,14€
Κόστος Πωληθέντων	3.823.800,40€	
Σύνολο Δαπανών	122.701,80€	
Αποτελέσματα βάσει λογιστικού προσδιορισμού	-848.131,26€	
Πλέον Δαπάνες μη εκπιπόμενες		
Καθαρό Αποτέλεσμα με λογιστικό Προσδιορισμό	-848.131,26€	2.975.669,14€

Επειδή, από τον παραπάνω πίνακα, προκύπτει ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση τα καθαρά κέρδη του ελέγχου ταυτίζονται με τα προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα του ελέγχου.

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, προκύπτει ότι η φορολογική αρχή κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (καθαρών φορολογητέων κερδών) του προσφεύγοντα, τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2017 και 2018, δεν έλαβε υπόψη κάθε διαθέσιμο στοιχείο, όπως ΜΥΦ αντισυμβαλλομένων σε συνδυασμό με άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών, δεδομένα από παρεμφερείς επιχειρήσεις κλπ, και δεν χρησιμοποίησε κάθε διαθέσιμη μέθοδο, όπως ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/12 και κατέληξε στον προσδιορισμό αυτών ως τα έσοδα με συντελεστή κέρδους 100%, γεγονός το οποίο δεν μπορεί να συνάδει με τα κριτήρια και τις τεχνικές των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, τις παραδεδεδγμένες αρχές της λογιστικής, με συνέπεια να μην παρέχεται η αιτιολογία της συνδρομής

των κατά νόμο προϋποθέσεων που απαιτούνται για την έκδοση της προσβαλλόμενης καταλογιστικής πράξης φόρου εισοδήματος.

Επειδή, για το ίδιο θέμα έχουν εκδοθεί από την υπηρεσία μας, ενδεικτικά οι αριθμ./2019,...../2022,/2023,/2023 αποφάσεις.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, οι υπ' αριθμ./2023 και/2023 προσβαλλόμενες πράξεις Εισοδήματος των φορολογικών ετών 2017 και 2018 αντίστοιχα είναι νομικώς πλημμελής και ακυρωτές, λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, που προβλέπεται στα άρθρα 28 και 64 του ΚΦΔ, και ως εκ τούτου οι εν λόγω πράξεις φόρου εισοδήματος πρέπει να ακυρωθούν για τυπικούς λόγους.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ΚΦΔ ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

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

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παρ. 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:...

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά,»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ΚΦΔ, του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017, σε συνδυασμό με τη διάταξη των παρ. 1 και 2γ' του άρθρου 36 του ΚΦΔ, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία, ήτοι εντός ενός (1) έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

Επειδή σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο της Δ/νσης Ελέγχων, της Γενικής Δ/νσης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου» στο κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 & 5 αναφέρεται ότι: «Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωσή τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης».

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 25-1-2024 και αριθμό πρωτοκόλλου/25-1-2024 ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ.και :

Α) την ακύρωση:

- 1) της υπ' αριθμ./2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017,
- 2) της υπ' αριθμ./2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, λόγω τυπικής πλημμέλειας και :

Β) την επικύρωση:

- 1) Της υπ' αριθμ./2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017,
- 2) της υπ' αριθμ./2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018,
- 3) της υπ' αριθμ./2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2023,
- 4) της υπ' αριθμ./2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017 και
- 5) της υπ' αριθμ./2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου,

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

Φορολογική περίοδος : 01/01/2017 - 31/12/2017

Α. Ε.Λ.Π.

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπ' αριθμ./2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ Φορολογικού έτους 2017	100,00 €	100,00 €

Β. Φ.Π.Α.

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	498.098,94€	498.098,94€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α ΚΦΔ	249.049,74€	249.049,74€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	747.148,41€	747.148,41€

(αριθμ. Πράξης/2023)

Φορολογική περίοδος : 01/01/2018 - 31/12/2018

Α. Ε.Λ.Π.

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπ' αριθμ. /2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ Φορολογικού έτους 2018	100,00 €	100,00 €

Β. Φ.Π.Α.

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	639.615,35€	639.615,35€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α ΚΦΔ	319.807,67€	319.807,67€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	959.423,02€	959.423,02€

(αριθμ. Πράξης/2023)

Φορολογική περίοδος : 01/01/2023 - 31/12/2023

Α. Ε.Λ.Π.

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπ' αριθμ. /2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ Φορολογικού έτους 2023	250,00 €	250,00 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ ΜΕΙΔΑΝΗΣ**

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.