



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 08.01.2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Αριθμός απόφασης: 20

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 10440 Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 349
E-mail : ded.ath@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)».

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

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/Τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της κατοίκου ως εξ αδιαθέτου κληρονόμου του αποβιώσαντος πατρός της και ελεγχόμενου, κατά των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ: α) της με αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ - ν.5104/2024)/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2015-31.12.2015, β) της με αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ - ν.5104/2024)/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016, γ) της με αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ - ν.5104/2024) Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2015, δ) της με αριθ.

.....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ – ν.5104/2024) Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις εις την ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η μεταρρύθμιση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την απόέκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ως εξ αδιαθέτου κληρονόμου του αποβιώσαντος πατρός της και ελεγχόμενου, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- I. Με την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ – ν.5104/2024) /επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, φορολογικής περιόδου 01.01.2015-31.12.2015, καταλογίστηκε σε βάρος του αποβιώσαντος, κύριος φόρος ποσού 43.455,03 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. (άρθρου 54 νέου ΚΦΔ) ποσού 21.727,52 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 65.182,55 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2859/2000 και του άρθρου 58Α του ν.4987/2022 (άρθρου 54 νέου ΚΦΔ).
- II. Με την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016, καταλογίστηκε σε βάρος του αποβιώσαντος, κύριος φόρος ποσού 825,66 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. (άρθρου 54 νέου ΚΦΔ) ποσού 412,83 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 1.238,49 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 58Α του ν. 4987/2022 (άρθρου 54 νέου ΚΦΔ).
- III. Με την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ – ν.5104/2024) φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκε σε βάρος του αποβιώσαντος, κύριος φόρος ποσού 81.106,66 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. (άρθρου 54 νέου ΚΦΔ) ποσού 40.553,33 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 16.156,43 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 137.816,42 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4987/2022 (άρθρου 54 νέου ΚΦΔ).
- IV. Με την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ – ν.5104/2024) φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος του αποβιώσαντος, κύριος φόρος ποσού 116.666,05 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. (άρθρου 54 νέου ΚΦΔ) ποσού 58.333,03 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 24.083,35 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 199.082,43 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4987/2022 (άρθρου 54 νέου ΚΦΔ).

Σημειώνεται δε ότι το ποσό της φορολογικής οφειλής εκάστης προσβαλλόμενης πράξης επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης

προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ΚΦΔ, όπως ισχύει.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου (επανάληψης διαδικασίας), όπως αυτές καταγράφονται στις απόοικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. σε βάρος του αποβιώσαντος Ειδικότερα, η ως άνω εντολή ελέγχου εκδόθηκε με αφορμή την έκδοση της με αριθ.απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, με την οποία ακυρώθηκαν για λόγους τυπικής πλημμέλειας οι κάτωθι πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ: α) η με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, β) η με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, γ) η με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2015-31.12.2015, και δ) η με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016, οι οποίες είχαν εκδοθεί σε βάρος του ως άνω φορολογούμενου.

Η προσφεύγουσα, ως μοναδική εξ αδιαθέτου κληρονόμος του αποβιώσαντος πατρός της και ελεγχόμενου, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την μεταρρύθμιση, των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, και την έντοκη επιστροφή ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ό,τι ποσού έχει καταβάλει δυνάμει των ως άνω πράξεων, ή θα καταβάλει στο μέλλον, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- ✓ Παραγραφή του δικαιώματος του ελληνικού Δημοσίου προς έκδοση των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων για τα επίμαχα φορολογικά έτη. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 63 παρ. 6 του ν.4987/2022 (ήδη αρ. 72 ν.5104/2024) αναφορικά με το δικαίωμα της Φορολογικής Αρχής προς επανέκδοση των ακυρωθεισών με την απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών πράξεων προσδιορισμού φόρου, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωσή τους. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 36 παρ. 1 και 2 περ. γ' του ν.4987/2022 (ήδη άρθρου 37 ν.5104/2024) αναφορικά με την ενιαύσια παράταση της προθεσμίας παραγραφής πράξεων κατόπιν επανέκδοσης λόγω τυπικών πλημμελειών. Μη εφαρμογή δεκαετούς παραγραφής του αρ. 66 παρ. 27 ν.4646/2019. Άπαξ δικαίωμα της διοίκησης να επανεκδώσει πράξεις προσδιορισμού φόρου που ακυρώθηκαν για τυπική πλημμέλεια.
- ✓ Δεν υφίστανται πλημμέλειες ή σχετικές παραβάσεις περί φοροδιαφυγής, οι οποίες να καθιστούν νόμιμη την παράταση της εν λόγω παραγραφής για χρονικό διάστημα πέραν της 5ετίας.
- ✓ Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 23 περ. β' του ΚΦΕ και έλλειψη αιτιολογίας εκ μέρους της φέρουσας το σχετικό βάρος απόδειξης της οικείας λογιστικής διαφοράς φορολογικής Αρχής – Ειδικότερα εσφαλμένα η φορολογική Αρχή απέρριψε αγορές αγαθών της επιχείρησης του αποβιώσαντος πατρός της, καθαρής αξίας άνω των 500 ευρώ ανά φορολογικό στοιχείο, με μόνη την αιτιολογία της μη εξόφλησής τους εντός των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, δεδομένου ότι κατά την ορθή ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 23 περ. β' του ΚΦΕ σε συνδυασμό και με την ΠΟΛ.1216/2014, για τον καταλογισμό λογιστικής διαφοράς σχετικής με τη μη εξόφληση δαπάνης αγοράς αγαθών αξίας άνω των 500,00 ευρώ, χωρίς χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, πρέπει η φορολογική Αρχή να αποδεικνύει και να προβαίνει σε αιτιολογημένη κρίση ότι η συγκεκριμένη δαπάνη εξοφλήθηκε με άλλο μέσο, πλην τραπεζικού και όχι απλά να

αποδεικνύει τη μη εξόφληση του τιμήματος του τιμολογίου ή μέρους αυτού εντός του οικείου έτους, καθώς μόνο το γεγονός ότι δεν εξοφλήθηκε ένα φορολογικό στοιχείο εντός της οικείας φορολογικής περιόδου δεν καθιστά a priori ως μη εκπεστέα τη σχετική δαπάνη, όπως εσφαλμένα και αναιτιολόγητα έκρινε ο έλεγχος. Η επίμαχη λογιστική διαφορά που καταλόγισε ο έλεγχος στα φορολογικά έτη 2015 και 2016, πλην του ποσού των 15.000,00 ευρώ που αφορά στην επιχείρησητυγχάνει ακυρωτέα λόγω πλημμελούς, αναιτιολόγητης και μη νόμιμης κρίσης του φορολογικού ελέγχου.

✓ Αντισυνταγματική η διάταξη του άρθρου 53 παρ. 4 του ν. 4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 & 6 του άρθρου 72 του νέου ΚΦΔ (ν.5104/2024):
Ενδικοφανής προσφυγή

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία αυτή ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού. Οι ανωτέρω προθεσμίες αναστέλλονται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου. Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του Προέδρου Πρωτοδικών του Διοικητικού Πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περ. δ` της παρ. 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999, Α` 97).

.....

6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής του. Η Φορολογική Διοίκηση της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ΚΦΔ (άρθρο 37 του νέου ΚΦΔ) ορίζονται τα εξής:
«Παραγραφή

1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε κοινοποίηση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Αν για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η κοινοποίηση 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 δήλωσης της τελευταίας φορολογικής περιόδου εκάστου έτους.

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

α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία σε

υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός της Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας, β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, μέχρι την παραλαβή τους και για ένα (1) έτος από αυτήν και μόνο για το ζήτημα, στο οποίο αφορά το αίτημα παροχής πληροφοριών, γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την κοινοποίηση στη Φορολογική Διοίκηση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά, δ)».

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 και 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 ακύρωση 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 επανέκδοσης της ακυρωθείσας πράξης».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ΚΦΔ (άρθρο 27 του νέου ΚΦΔ), ως ισχύει, σχετικά με τις εξουσίες της φορολογικής Διοίκησης, ορίζονται τα εξής:

«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 τις διατάξεις του άρθρου 13 του ΚΦΔ (άρθρο 13 του νέου ΚΦΔ):

«Λογιστικά αρχεία - βιβλία και στοιχεία

1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.

2. Τα λογιστικά αρχεία, οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, οι φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί διαφυλάσσονται κατ'ελάχιστον: α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους, μέσα στο οποίο υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης, ή β) έως ότου, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 37, παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης πράξης προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση, ή γ) έως ότου τελεσιδικήσει η υπόθεση την οποία αφορά η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης, σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου, ή έως ότου αποσβεσθεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ΚΦΔ (άρθρο 14 του νέου ΚΦΔ):

«Πληροφορίες από τον φορολογούμενο

1. Οι πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, παρέχονται μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος. Η προθεσμία αυτή δύναται να παραταθεί με απόφαση του αρμοδίου Προϊσταμένου αν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν για λόγους που δεν οφείλονται σε δική του υπαιτιότητα.

2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε δέκα (10) 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, για λόγους που δεν οφείλονται σε δική του υπαιτιότητα. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται ηλεκτρονικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων.

3. Φορολογούμενος που τηρεί βιβλία σύμφωνα με το απλογραφικό λογιστικό σύστημα δεν υποχρεούται να παράσχει αντίγραφο των βιβλίων του για τα φορολογικά έτη, για τα οποία δηλώνει ότι το σύνολο των σχετικών πληροφοριών εσόδων και εξόδων έχει διαβιβασθεί στην ψηφιακή πλατφόρμα «myDATA».

4. Η Φορολογική Διοίκηση παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ΚΦΔ (άρθρο 29 του νέου ΚΦΔ)::

«Πρόσβαση στα λογιστικά αρχεία -βιβλία και στοιχεία

1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλία και στοιχεία), 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. Ο φορολογούμενος παρέχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και τον τρόπο τήρησης των λογιστικών αρχείων. Την ίδια υποχρέωση έχουν και τρίτοι που παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία αρχείων και πληροφοριών, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση. ...».

Επειδή στο Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται :

"Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

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

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. [...].

Επειδή στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) 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 τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ):

«Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισης της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων. ...».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται ότι:

«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, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. 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, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζονται τα εξής:

«Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α), β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,».

Επειδή στο άρθρο 23 της Απόφασης της ΓΓΔΕ ΠΟΛ1113/2015 ορίζονται:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:....

β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/2014 και ΠΟΛ. 1079/2015 εγκυκλίου μας.».

Επειδή, περαιτέρω σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1216/2014 της ΓΓΔΕ με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4172/2013:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου. Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.

10. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπαισιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών.

Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά.

11. Στις υπόψη διατάξεις εμπίπτουν και οι περιπτώσεις εξόφλησης δαπανών που αφορούν στην αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από πρόσωπα που δεν έχουν υποχρέωση έκδοσης στοιχείου του ΚΦΑΣ (παρ. 5 άρθρου 6 του ΚΦΑΣ). ...».

Επειδή, ακολούθως με την ΠΟΛ. 1055/26.04.2016 του ΓΓΔΕ με θέμα: «Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 σε περίπτωση εξόφλησης τιμολογίων προμηθευτών και πιστωτών από τρίτους», έγιναν γνωστά τα ακόλουθα: .

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 , με τις οποίες καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (περ. β').

2. Με την ΠΟΛ. 1216/1-10-2014 εγκύκλιό μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι ως άνω διατάξεις, διευκρινίσθηκε, ότι για την εφαρμογή της περίπτωσης β' του άρθρου αυτού, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.

Επίσης, διευκρινίσθηκε ότι ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα), η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρίας που πραγματοποιεί την πληρωμή, η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων, η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής, η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.

4. Από τη γραμματική διατύπωση των πιο πάνω διατάξεων προκύπτει, ότι ο νόμος απαιτεί η εξόφληση να γίνεται με τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου να αποδεικνύεται η ύπαρξη και η πραγματοποίηση της συναλλαγής, χωρίς να κάνει διάκριση ως προς το πρόσωπο του καταβάλλοντος, ούτε να θέτει ως προϋπόθεση όπως το πρόσωπο στο οποίο ανήκει ο λογαριασμός μέσω του οποίου εξοφλούνται οι σχετικές δαπάνες να είναι και αυτό που είχε τη σχετική απαίτηση από τον καταβάλλοντα (άμεσα αντισυμβαλλόμενος).

5. Κατόπιν των ανωτέρω, σε περίπτωση εξόφλησης σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή - πιστωτή από τρίτο πρόσωπο (ημεδαπό ή αλλοδαπό), το οποίο, κατ' εντολή της επιχείρησης, εξοφλεί τη σχετική υποχρέωση προς απόσβεση ισόποσης υποχρέωσης αυτού προς αυτή, η σχετική δαπάνη εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, αρκεί να αποδεικνύεται με βάση τα κατάλληλα στοιχεία (τραπεζικά παραστατικά ή άλλα έγγραφα) η εξόφληση του προμηθευτή καθώς και ο λόγος εξόφλησης των δαπανών από τον τρίτο.

Ομοίως, σε περίπτωση που, με βάση τα ανωτέρω, η εξόφληση γίνεται, κατ' εντολή της επιχείρησης, από τρίτο, πελάτη της, προς απόσβεση δικής του υποχρέωσης από αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από την επιχείρηση, η σχετική δαπάνη αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του τρίτου με τις ίδιες ως άνω προϋποθέσεις και εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις που τίθενται για την εκπαισιμότητα των δαπανών με τις διατάξεις του Ν.4172/2013, παρόλο που ο τραπεζικός λογαριασμός στον οποίο κατατέθηκαν τα μετρητά ή μεταφέρθηκαν τα σχετικά εμβάσματα δεν ανήκει σε πρόσωπο έναντι του οποίου υφίστατο και η σχετική υποχρέωση.

6. Τέλος, διευκρινίζεται ότι για την εξασφάλιση του δικαιώματος έκπτωσης μιας δαπάνης, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 , η καταβολή μπορεί να γίνεται και σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή σε αλλοδαπή τράπεζα, του νόμου μη διακρίνοντος.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000, όπως ίσχυαν κατά το κρινόμενο έτος:

Άρθρο 2

Αντικείμενο του φόρου

1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η Παράδοση αγαθών και η Παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,

Άρθρο 3

Υποκείμενοι στο φόρο

Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,

Άρθρο 19

Φορολογητέα αξία στην παράδοση αγαθών, στην Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και στην Παροχή υπηρεσιών

1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιοδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή. ...».

Άρθρο 30

Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η Παράδοση αγαθών και η Παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ (άρθρο 52 του νέου ΚΦΔ):

«Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής

1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης, αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης, καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή ενδιάμεσου προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη, αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού. ...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ΚΦΔ (άρθρο 76 του νέου ΚΦΔ):

«Επαρκής αιτιολογία

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 στο άρθρο 77 του νέου ΚΦΔ ορίζεται:

«Βάρος απόδειξης

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 για τον έλεγχο της υπό κρίση υπόθεσης εκδόθηκε αρχικά η με αριθ.εντολή μερικού ελέγχου σε βάρος του, ο οποίος διατηρούσε ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το λιανικό εμπόριο μπίρας, αναψυκτικών και εμφιαλωμένων νερών, προκειμένου για τον έλεγχο φορολογίας εισοδήματος και του ΦΠΑ, για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016, λόγω μεγάλων διαφορών στις ΜΥΦ εσόδων και εξόδων σε σχέση με τους αντισυμβαλλόμενους. Για τη διενέργεια του ελέγχου κατόπιν της με αριθ.πρόσκλησης προσκομίστηκαν στη χρήση 2021 (αρχικός έλεγχος) μέρος των ζητηθέντων φορολογικών βιβλίων και στοιχείων.

Κατόπιν διενέργειας του ανωτέρω ελέγχου ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης προσδιόρισε τις διαφορές με τις εξής πράξεις: α) τη με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος του κύριος φόρος ποσού 201.000,44 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 100.500,22 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 50.650,16 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 352.150,82 ευρώ, β) τη με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος του κύριος φόρος ποσού 220.376,53 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 110.188,27 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 46.443,80 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 377.008,60 ευρώ, γ) τη με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2015-31.12.2015, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος του κύριος φόρος ποσού 108.310,92 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 54.155,46 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 162.466,38 ευρώ και δ) τη με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος του κύριος φόρος ποσού 82.958,08 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 41.390,32 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 124.348,40 ευρώ.

Κατά των ανωτέρω πράξεων ο ελεγχόμενος άσκησε ενώπιον της Υπηρεσίας μας την με αριθ.ενδικοφανή προσφυγή επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθ. Απόφαση του Προϊσταμένου μας με την οποία ακυρώθηκαν οι ως άνω πράξεις για λόγους τυπικής πλημμέλειας.

Ακολούθως, συνεπεία έκδοσης της ως άνω απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, εκδόθηκε η με αριθ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της ίδιας ως άνω Δ.Ο.Υ. σε βάρος του αποβιώσαντος, και εστάλη η με αριθ. πρόσκληση στην οποία ο ελεγχόμενος δεν ανταποκρίθηκε. Στο πλαίσιο του εν λόγω ελέγχου και κατόπιν επεξεργασίας των τραπεζικών λογαριασμών ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ προσδιόρισε διαφορές με τις εξής πράξεις: α) την υπ' αριθ.....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2015, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος του κύριος φόρος ποσού 81.106,66 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 40.553,33 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 16.156,43 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 137.816,42 ευρώ, β) την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος του κύριος φόρος ποσού 116.666,05 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 58.333,03 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 24.083,35 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 199.082,43 ευρώ, γ) την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2015-31.12.2015, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος του κύριος φόρος ποσού 43.455,03 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 21.727,52 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 65.182,55 ευρώ και δ) την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος του κύριος φόρος ποσού 825,66 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 412,83 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 1.238,49 ευρώ. Σημειώνεται ότι με τις ανωτέρω πράξεις έγιναν εν μέρει δεκτές οι αντιρρήσεις του προσφεύγοντος και μειώθηκαν τα αρχικώς καταλογισθέντα ποσά.

Ωστόσο κατά τη διάρκεια του ελέγχου ο ελεγχόμενος απεβίωσε (την 14.08.2022) και κατέλειπε ως μοναδική εξ' αδιαθέτου κληρονόμο του την κόρη του,, η οποία άσκησε ενώπιον της Υπηρεσίας την με αριθ. πρωτ.ενδικοφανή προσφυγή με την οποία ζητούσε την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων διότι είχαν εκδοθεί σε βάρος του θανόντος πατρός του. Κατόπιν εξέτασης της ανωτέρω προσφυγής, ο Προϊστάμενος της Υπηρεσίας μας εξέδωσε την με αριθ.απόφασή του με την οποία οι ανωτέρω πράξεις ακυρώθηκαν επίσης για λόγους τυπικής πλημμέλειας. Ειδικότερα, στο σκεπτικό της με αριθ.απόφασης της Υπηρεσίας μας αναφέρονται τα εξής: *«Επειδή, συνεπώς, οι προσβαλλόμενες πράξεις αποτελούν μη νόμιμους τίτλους, ως εκδοθείσες κατά ανύπαρκτου προσώπου και καθόσον δεν αναφέρεται το όνομα της κληρονόμου και προσφεύγουσας. Ως εκ τούτου και οι ταμειακές βεβαιώσεις των κρινόμενων ποσών είναι μη νόμιμες και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται δεκτός. Ως εκ τούτου οι προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης κρίνονται τυπικά πλημμελείς και ακυρώνονται.»*

Στη συνέχεια, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης προχωρώντας σε επανάληψη της διαδικασίας εξέδωσε τη με αριθ.εντολή ελέγχου για τις χρήσεις 2015 και 2016, και στο πλαίσιο αυτό διαπιστώθηκαν τα εξής:

A. ΧΡΗΣΗ 01.01.2015 – 31.12.2015

Ως προς τα έσοδα:

Λόγω της μη προσκόμισης των φορολογικών στοιχείων εσόδων και της υφιστάμενης απόκλισης με τα στοιχεία των αντισυμβαλλομένων ο έλεγχος προσδιόρισε διαφορές στα έσοδα του ελεγχόμενου 318.127,71 ευρώ.

Ως προς τις αγορές:

Όπως προκύπτει από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις – διαπιστώσεις ελέγχου, ο έλεγχος απέρριψε μέρος των αγορών του ελεγχόμενου συνολικής καθαρής αξίας 121.652,63 ευρώ που καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα φορολογικά αρχεία του καθόσον, δεν αποδείχθηκε από την πλευρά του φορολογούμενου ότι εξοφλήθηκαν με τον προβλεπόμενο τρόπο και προστέθηκαν ως λογιστική διαφορά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. β' ν. 4172/2013.

ΣΥΝΟΠΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΠΟΡΡΙΠΤΕΩΝ ΑΓΟΡΩΝ ΧΡΗΣΗΣ 2015

Επιχείρηση	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
.....	5.194,00	882,83
.....	58.285,59	9.318,84
.....	13.667,96	2.071,33
.....	24.749,53	4.207,42
.....	9.448,20	1.606,15
.....	802,98	128,48
.....	9.504,37	2.186,00
ΣΥΝΟΛΟ	121.652,63	20.401,05

Περαιτέρω, ως προς το Φ.Π.Α., λόγω των ανωτέρω διαφορών στα έσοδα καταλογίσθηκαν ομοίως διαφορές στις φορολογητέες εκροές ποσού 318.127,71 ευρώ και στον φόρο εκρών ποσού 46.289,47 ευρώ.

Β. ΧΡΗΣΗ 01.01.2016 – 31.12.2016

Ως προς τα έσοδα:

Λόγω της μη προσκόμισης των φορολογικών στοιχείων εσόδων και της υφιστάμενης απόκλισης με τα στοιχεία των αντισυμβαλλομένων ο έλεγχος προσδιόρισε διαφορές στο ποσό των 6.234,08 ευρώ.

Ως προς τις αγορές:

Όπως προκύπτει από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις – διαπιστώσεις ελέγχου, ο έλεγχος απέρριψε μέρος των αγορών του ελεγχόμενου συνολικής καθαρής αξίας 291.348,78 ευρώ που καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα φορολογικά αρχεία του καθόσον, δεν αποδείχθηκε από την πλευρά του φορολογούμενου ότι εξοφλήθηκαν με τον προβλεπόμενο τρόπο και προστέθηκαν ως λογιστική διαφορά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. β' ν. 4172/2013.

ΣΥΝΟΠΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΠΟΡΡΙΠΤΕΩΝ ΑΓΟΡΩΝ ΧΡΗΣΗΣ 2016

Επιχείρηση	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
.....	48.830,77	8.301,24
.....	12.888,95	2.142,01
.....	67.021,53	11.393,66
.....	9.287,80	1.486,04
.....	6.279,30	590,09
.....	5.028,00	505,79
.....	3.862,60	618,01
.....	7.380,28	1.254,65
.....	30.027,29	5.104,64
.....	22.549,10	5.411,79
.....	10.358,65	1.657,38
.....	1.190,75	190,52
.....	47.386,26	8.055,67
.....	19.257,50	3.273,77
ΣΥΝΟΛΟ	291.348,78	49.985,26

Περαιτέρω, ως προς το Φ.Π.Α., λόγω των ανωτέρω διαφορών στα έσοδα καταλογίσθηκαν ομοίως διαφορές στις φορολογητέες εκροές ποσού 6.234,08 ευρώ και στο φόρο εκρών ποσού 829,19 ευρώ.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την μεταρρύθμιση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- ✓ Παραγραφή του δικαιώματος του ελληνικού Δημοσίου προς έκδοση των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων για τα επίμαχα φορολογικά έτη. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 63 παρ. 6 του ν.4987/2022 (ήδη αρ. 72 ν.5104/2024).
- ✓ Δεν υφίστανται πλημμέλειες ή σχετικές παραβάσεις περί φοροδιαφυγής, οι οποίες να καθιστούν νόμιμη την παράταση της εν λόγω παραγραφής για χρονικό διάστημα πέραν της 5ετίας.
- ✓ Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 23 περ. β' του ΚΦΕ και έλλειψη αιτιολογίας εκ μέρους της φέρουσας το σχετικό βάρος απόδειξης της οικείας λογιστικής διαφοράς φορολογικής Αρχής – Ειδικότερα εσφαλμένα η φορολογική Αρχή απέρριψε αγορές αγαθών της επιχείρησης του αποβιώσαντος πατρός της, καθαρής αξίας άνω των 500 ευρώ ανά φορολογικό στοιχείο, με μόνη την αιτιολογία της μη εξόφλησής τους εντός των ελεγχόμενων φορολογικών ετών.
- ✓ Αντισυνταγματική η διάταξη του άρθρου 53 παρ. 4 του ν. 4174/2013.

Επειδή, ως προς τα ανωτέρω προβαλλόμενα, λεκτέα τα εξής:

- Όσον αφορά τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, σημειώνεται ότι οι υπό κρίση πράξεις εκδόθηκαν εντός των πλαισίων της παραγραφής. Ειδικότερα, κατά τον αρχικό έλεγχο της υπό κρίση υπόθεσης αρχικά εκδόθηκε η με αριθ.εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016 λόγω μεγάλων διαφορών στις ΜΥΦ εσόδων και εξόδων σε σχέση με τους αντισυμβαλλόμενους. Κατόπιν του ανωτέρω ελέγχου εκδόθηκαν (την) οι με αριθ. πράξεις προσδιορισμού φόρου και κοινοποιήθηκαν στον υπόχρεο (την 06.12.2021), ήτοι εντός των πλαισίων της πενταετούς παραγραφής, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις διατάξεις του άρθρου 36 του ΚΦΔ. Στη συνέχεια, κατόπιν έκδοσης της με αριθ. απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας ακυρώθηκαν οι ανωτέρω πράξεις για λόγους τυπικής πλημμέλειας και διενεργήθηκε επανέλεγχος δυνάμει έκδοσης της με αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, συνεπεία του οποίου εκδόθηκαν (την) σε βάρος του υπόχρεου οι με αριθ. πράξεις προσδιορισμού φόρου, και κοινοποιήθηκαν εντός περιόδου ενός έτους από την έκδοση της ως άνω απόφασης, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις διατάξεις του άρθρου 36 του ΚΦΔ. Σύμφωνα άλλωστε με το αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β έγγραφο της Δ/νσης Ελέγχων της ΓΓΔΕ επισημαίνεται η υποχρέωση για επανέκδοση των ακυρωθεισών με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια) καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωσή τους. Ακολούθως, με την έκδοση της με αριθ. απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας ακυρώθηκαν οι ανωτέρω πράξεις επίσης για λόγους τυπικής πλημμέλειας και διενεργήθηκε επανέλεγχος δυνάμει έκδοσης της με αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, συνεπεία του οποίου εκδόθηκαν (την) οι προσβαλλόμενες πράξεις, και κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα, ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο λόγω θανάτου του υπόχρεου (την 07.08.2024), ήτοι εντός ενός έτους από την έκδοση της με αριθ. απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις διατάξεις του άρθρου 72 του ΚΦΔ σε συνδυασμό με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 36 του ΚΦΔ (ήδη άρθρο 37 ΚΦΔ).

Όσον αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης ερμηνείας της «τυπικής πλημμέλειας» και περί εσφαλμένη ενέργεια της φορολογικής διοίκησης να προβεί σε επανάληψη διαδικασίας αυτός απαραδέκτως προβάλλεται καθώς αφενός τόσο στο περιεχόμενο όσο και στο διατακτικό των Αποφάσεων της Υπηρεσίας μας αναφέρεται η ακύρωση αυτών για τυπική πλημμέλεια και στο πλαίσιο αυτό η φορολογική αρχή ενεργεί κάθε φορά σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 63 του ΚΦΔ (άρθρο 72 του νέου ΚΦΔ) χωρίς στις εν λόγω διατάξεις να προβλέπεται η άπαξ δυνατότητα επανόδου της φορολογικής διοίκησης ως εσφαλμένα προβάλλει η προσφεύγουσα, αφετέρου και σε κάθε περίπτωση τόσο ο ελεγχόμενος όσο και η κληρονόμος προσφεύγουσα αποδέχθηκε τις αρχικές αποφάσεις της Υπηρεσίας μας και δεν αμφισβήτησε την κρίση που αναφέρεται σε αυτές περί ακύρωσης για τυπική πλημμέλεια των προσβαλλόμενων με αυτές πράξεις καθώς δεν προέβη σε άσκηση σχετικής δικαστικής προσφυγής. Κατόπιν των ανωτέρω, οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων τυγχάνουν αβάσιμοι και ως εκ τούτου απορρίπτονται.

➤ Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης και ανατιολόγητης απόρριψης δαπανών της επιχείρησης του αποβίωσαντος πατρός της καθώς η φορολογική αρχή δεν ανταποκρίθηκε στο βάρος της απόδειξης των υπό κρίση λογιστικών διαφορών απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος καθώς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 των ΕΛΠ του άρθρου 14 του ΚΦΔ αλλά και των άρθρων 22 και 23 του ΚΦΕ ο φορολογούμενος οφείλει να τηρεί τα δικαιολογητικά και στοιχεία που τεκμηριώνουν την κάθε συναλλαγή του, να τα διαφυλάσσει και να τα θέτει ενώπιον του ελέγχου σε κάθε περίπτωση που του ζητηθούν από την φορολογική διοίκηση. Εν προκειμένω η φορολογική αρχή ενεργώντας τον υπό κρίση έλεγχο σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ΚΦΔ και εντός του χρόνου που ορίζεται σε αυτές, ζήτησε τα δικαιολογητικά που αφορούν στα υπό κρίση έτη ωστόσο τέθηκε υπόψη του ελέγχου ως αναλυτικά αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου μέρος αυτών. Ο έλεγχος προέβη σε επεξεργασία τόσο των προσκομισθέντων από την πλευρά του φορολογούμενου λογιστικών αρχείων όσο αλλά και των τραπεζικών του λογαριασμών και προέβη στις υπό κρίση διαπιστώσεις, ήτοι η φορολογική αρχή επαρκώς και τεκμηριωμένα κατέληξε στα συμπεράσματά της και στον καταλογισμό των υπό κρίση λογιστικών διαφορών σύμφωνα με το άρθρο 23B του ΚΦΕ, ενώ ο φορολογούμενος ως έχων το βάρος της απόδειξης των συναλλαγών του και των δαπανών του δεν απέδειξε ούτε στον έλεγχο αλλά ούτε και κατά το ενδικοφανές στάδιο ότι οι υπό κρίση συναλλαγές εξοφλήθηκαν με τον προβλεπόμενο τρόπο ούτε και τέθηκαν στοιχεία από τα οποία σαφώς να προκύπτει ότι οι υπό κρίση συναλλαγές εξοφλήθηκαν με τον προβλεπόμενο τρόπο μεταγενέστερα. Κατόπιν των ανωτέρω οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί έλλειψης αιτιολογίας της φορολογικής αρχής ως μη έχουσα η ίδια το βάρος να αποδείξει τον προβλεπόμενο τρόπο εξόφλησης των υπό κρίση συναλλαγών δεν γίνονται δεκτοί ως κατά νόμο και ουσία αβάσιμοι.

➤ Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί αντισυνταγματικότητας της διάταξης του άρθρου 53 του ΚΦΔ ως προς τον προσδιορισμό του επιτοκίου υπολογισμού του τόκου εκπρόθεσμης καταβολής φορολογικής οφειλής για τη μη εμπρόθεσμη καταβολή φόρων, επισημαίνουμε ότι ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο. Εν προκειμένω με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων προσδιορίστηκε η διαφορά του κύριου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., το πρόστιμο του άρθρου 58/58Α του ΚΦΔ και στη συνέχεια με την διαδικασία

βεβαίωσης του κύριου φόρου επιβλήθηκαν τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής επί του υπολογισθέντος κύριου φόρου κληρονομιάς μέσω Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ (άρθρο 52 του νέου ΚΦΔ).

Επειδή, κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις ελέγχου στις απόοικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της ΔΟΥ ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, κατοίκου, ως εξ αδιαθέτου κληρονόμου του αποβιώσαντος πατρός της και ελεγχόμενου, και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ: α) της με αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. /Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2015-31.12.2015, β) της με αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. /Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016, γ) της με αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2015, δ) της με αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016.

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

Φορολογικό έτος 2015

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ - ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα εισόδημα	Του υπόχρεου	18.482,01	271.429,98	252.947,97
	της συζύγου			
Φόρος	Πιστωτικό ποσό			81.106,66
	Χρωστικό ποσό	2.481,07	83.587,73	
Προκαταβολή φόρου		3.003,91	3.003,91	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			40.553,33	40.553,33
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/ου				
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		129,37	16.285,80	16.156,43
Τέλος επιτηδεύματος		1.250,00	1.250,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης				
Διαφορά συμψηφισμού				
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς				

επιστροφή				
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	6.864,35	144.680,77	137.816,42
	για επιστροφή			

(ως η υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ - ν.5104/2024) φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ)

ΦΠΑ

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ-ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	682.983,83	967.003,68	284.019,85
Αξία φορολογητέων εισροών	644.105,39	644.105,39	
Φόρος εκροών	96.783,00	140.238,03	43.455,03
Υπόλοιπο φόρου εισροών	96.783,00	96.783,00	
Πιστωτικό υπόλοιπο			
Χρεωστικό υπόλοιπο		43.455,03	43.455,03
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ		21.727,52	21.727,52
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα			
Σύνολο φόρου για καταβολή		65.182,55	65.182,55
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση			
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή			
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά			

(ως η υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ - ν.5104/2024) /Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2015-31.12.2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ)

Φορολογικό έτος 2016

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ - ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα εισόδημα	Του υπόχρεου	14.282,00	302.296,83	288.014,83
	της συζύγου	5.241,48	5.241,48	
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	141,73		116.666,05
	Χρωστικό ποσό		116.524,32	
Προκαταβολή φόρου		2.520,08	2.520,08	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			58.333,03	58.333,03
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/ου				
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		50,20	24.133,55	24.083,35
Τέλος επιτηδεύματος		1.250,00	1.250,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης				
Διαφορά συμψηφισμού				
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς				

επιστροφή				
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	3.678,55	202.760,98	199.082,43
	για επιστροφή			

(ως η υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ - ν.5104/2024) φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ)

ΦΠΑ

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ-ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	445.548,77	451.782,85	6.234,08
Αξία φορολογητέων εισροών	440.550,04	440.550,04	
Φόρος εκροών	65.231,83	65.792,90	561,07
Υπόλοιπο φόρου εισροών	65.379,67	64.967,24	412,43
Πιστωτικό υπόλοιπο	147,84		147,84
Χρεωστικό υπόλοιπο		825,66	825,66
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ		412,83	412,83
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα			
Σύνολο φόρου για καταβολή		1.238,49	1.238,49
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	147,84		147,84
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή			
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά			

(ως η υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ - ν.5104/2024) /Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ).

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

α/α

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.