



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 22/6/2023  
Αριθμός απόφασης: 707

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19  
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα  
Τηλέφωνο : 213 1604552  
E-mail : ded.ath@aade.gr

### ΑΠΟΦΑΣΗ

#### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της 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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την με ημερομηνία κατάθεσης 23.2.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου .....(I.D. ....) ηλεκτρονικά υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... I.K.E.» με Α.Φ.Μ. .... και έδρα στα ..... Κέρκυρας κατά : α) Της με αριθμό ...../20.1.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2019, β) Της με αριθμό ...../20.1.2023 Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού ΦΠΑ Φορολογικής Περιόδου 1/1/2019 – 31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή σχετικά έγγραφα.

**5.** Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης 20.1.2023 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΦΠΑ, της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας και τη συνημμένη στις ανωτέρω

εκθέσεις ως αναπόσπαστο μέρος με ημερομηνία θεώρησης 02/09/2022 έκθεση ελέγχου, της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης- Υποδιεύθυνση Ε' Λάρισας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας .

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 23.2.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ. Ι.Κ.Ε.» 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. ..../20.1.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας περιορίσθηκε βάσει ελέγχου η δηλωθείσα με την αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος ζημία κατά το ποσό των 16.087,07 €.

B) Με την υπ' αριθμ. ..../20.1.2023 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού ΦΠΑ Φορολογικής Περιόδου 1/1/2019-31/12/2019 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά κυρίου φόρου ποσού 469,21 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58<sup>A</sup> του Κ.Φ.Δ. ποσού 234,61 €, και συνολικά ποσό 703,82 €.

Η ως άνω διαφορά προέκυψε λόγω της προσθήκης στα ακαθάριστα έσοδα φορολογίας εισοδήματος και στις φορολογητέες εκροές του Φ.Π.Α αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης ποσού 16.087,07 €, το οποίο αντιστοιχεί στην καθαρή αξία μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδων.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των με ημερομηνία θεώρησης 20.1.2023 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΦΠΑ, της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας και της συνημμένης στις ανωτέρω εκθέσεις ως αναπόσπαστο μέρος με ημερομηνία θεώρησης 02/09/2022 έκθεσης ελέγχου, της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης- Υποδιεύθυνση Ε' Λάρισας,

## **ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ**

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμό ..... και ημερομηνία θεώρησης 02/09/2022 έκθεση ελέγχου, της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης-Υποδ/νση Ε' Λάρισας, τμήμα Ε2 προληπτικών ελέγχων, η οποία διαβιβάσθηκε στη Δ.Ο.Υ ΚΕΡΚΥΡΑΣ και έλαβε αριθ. πρωτοκ. ..../5.10.2022, με την οποία γνωστοποιήθηκαν τα ακόλουθα:

Η ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης διενήργησε έλεγχο στην προσφεύγουσα με αφορμή το με αριθμό ..../04-07-2021 πληροφοριακό δελτίο της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, προερχόμενο από τη Διεύθυνση Προγραμματισμού & Αξιολόγησης Ελέγχων & Ερευνών (ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.).

Η ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. στα πλαίσια διενέργειας ελέγχων σε τουριστικά καταλύματα προέβη στη δημιουργία στόχευσης για επιχειρήσεις -καταλύματα σε όλους τους νομούς της χώρας που εμφανίζουν ενδείξεις φοροδιαφυγής.

Η στόχευση βασίστηκε σε στοιχεία που αντλήθηκαν από το σύστημα VIES σχετικά με τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις του συνόλου των καταλυμάτων της επικράτειας από αλλοδαπό πρακτορείο διεθνούς εμβέλειας (.....com). Οι αποκτήσεις αυτές που αφορούσαν υπηρεσίες διαμεσολάβησης του αλλοδαπού πρακτορείου αντιστοιχούσαν, βάσει αναγωγής, σε έσοδα από εκμίσθωση καταλυμάτων. Τα ποσά που προσδιορίσθηκαν από την αναγωγή αυτή συσχετίστηκαν με τα ακαθάριστα δηλωθέντα έσοδα των επιχειρήσεων. Από τον

συγκεκριμένο συσχετισμό προσδιορίστηκε λίστα καταλυμάτων, των οποίων τα έσοδα από τις συνεργασίες με το αλλοδαπό πρακτορείο υπερέβαιναν τα ακαθάριστα έσοδα των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος ή τις εκροές που παρουσίαζαν στις δηλώσεις ΦΠΑ.

Μεταξύ των επιχειρήσεων για τις οποίες διαπιστώθηκαν διαφορές για το φορολογικό έτος 2019 είναι η και η επιχείρηση ..... ΜΟΝ. Ι.Κ.Ε.» με Α.Φ.Μ. ....

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης στην προσφεύγουσα επιχείρηση, ύστερα από αντιπαραβολή μεταξύ των δηλωθέντων εσόδων αυτής και των εσόδων της, όπως αυτά προκύπτουν από την αναγωγή σε έσοδα της προμήθειας την οποία χρεώνει στην προσφεύγουσα η ..... για τις παρεχόμενες υπηρεσίες της, και αφού λήφθηκαν υπόψη τα στοιχεία που προσκόμισε στον έλεγχο η προσφεύγουσα διαπιστώθηκε ότι:

#### Για το φορολογικό έτος 2019

Α) Δεν εξέδωσε για υπηρεσίες διαμονής άγνωστο αριθμό φορολογικών στοιχείων εσόδων, συνολικής καθαρής αξίας 16.087,71 Ευρώ πλέον ΦΠΑ 13% ύψους 2.091,40 Ευρώ σε διάφορους πελάτες.

Β) Δεν εξέδωσε άγνωστο αριθμό ειδικών στοιχείων είσπραξης φόρου διαμονής σε άγνωστο αριθμό πελατών, με συνολικό ποσό φόρου διαμονής 91,00 Ευρώ,

#### Για το φορολογικό έτος 2021

Δεν ανταποκρίθηκε σε αίτημα της φορολογικής διοίκησης για την παροχή πληροφοριών και στοιχείων και συγκεκριμένα δεν ανταποκρίθηκε στην με αριθμό ...../06-09-2021 πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων και εκ του λόγου αυτού επιβλήθηκε πρόστιμο των διατάξεων του αρ. 54 παρ. 1 περ. δ' και παρ. 2 περ. δ' του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ.).

Για τον καταλογισμό των ανωτέρω παραβάσεων συνετάγη η με ημερομηνία θεώρησης 02/09/2022 έκθεση ελέγχου, της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης- Υποδιεύθυνση Ε' Λάρισας, η οποία απεστάλη στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ και βάσει αυτής εκδόθηκαν οι με αριθμό ...../27.10.2022 και ...../27.10.2022 Οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 και ο με αριθ. ....../28/11/2022 Οριστικός Προσδιορισμού Προστίμου άρθρου 58§1 του ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ.

Οι ανωτέρω πράξεις κατέστησαν οριστικές και δεν αμφισβητήθηκαν καθώς δεν ασκήθηκε από την προσφεύγουσα ενδικοφανής προσφυγή.

Συνεπεία των ανωτέρω διαπιστωθεισών παραβάσεων, σύμφωνα με την απόφαση 1413/2019 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., και δυνάμει της με αριθ. ....../9.11.2022 εντολής ελέγχου διενεργήθηκε εν συνεχεία από τη Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ μερικός έλεγχος στις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α., και συνετάγησαν οι με ημερομηνία θεώρησης 20.1.2023 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΦΠΑ, της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ και βάσει αυτών εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις,

Ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλομένων πράξεων προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Ο έλεγχος είναι πλημμελής διότι δεν αναζήτησε επιπλέον στοιχεία από την ηλεκτρονική πλατφόρμα «.....» όπως εκκαθαρίσεις της εν λόγω πλατφόρμας, καθώς και το σύνολο των σχετικών καταστάσεων κρατήσεων-ακυρώσεων διαμονής-πελατών, προκειμένου να μπορεί να ολοκληρωθεί η ελεγκτική επαλήθευση της έκδοσης ΑΠΥ, για κάθε μία από τις κρατήσεις που αναφέρονται στις καταστάσεις

κρατήσεων - ακυρώσεων διαμονής πελατών που συνοδεύουν τα τιμολόγια έκδοσης της .....

- Η Ελληνική Φορολογική Διοίκηση, εφόσον έχει πρόσβαση μέσω του διαδικτυακού συστήματος ανταλλαγής πληροφοριών για τον ΦΠΑ (VIES) με την ηλεκτρονική πλατφόρμα «.....», μπορούσε να αναζητήσει και άλλη πρόσφορη ελεγκτική επαλήθευση για τον προσδιορισμό του ύψους των εσόδων της προσφεύγουσας εταιρείας με την αξιοποίηση πληροφοριών και στοιχείων προερχόμενων από την επιχείρηση (.....).
- Το φορολογικό έτος 2019, η ηλεκτρονική πλατφόρμα «.....» εισέπραξε προμήθεια υπηρεσιών από την προσφεύγουσα συνολικού ποσού 13.690,23€ και όχι ποσού ευρώ 17.351 , όπως αυθαίρετα υπολογίζει ο έλεγχος , το δε ύψος των ποσών που εισέπραξε ανέρχεται όχι στο ποσό των ευρώ 115.673 (καθαρή αξία 102.365,78 πλέον ΦΠΑ 13% δηλαδή 13.307,55) που αυθαίρετα υπολόγισε ο έλεγχος αλλά στο ποσό των ευρώ 93.504 , δηλαδή καθαρή αξία 82.746,90 πλέον ΦΠΑ 13% δηλαδή 10.757,10 ευρώ ΦΠΑ. Μάλιστα η διαφορά αυτή μεταξύ του δηλωθέντος και αυτού που προκύπτει από την τιμολόγηση από την .....com οφείλεται στο γεγονός ότι δυστυχώς η προσφεύγουσα δεν μπόρεσε να εισπράξει αυτό το ποσό από τους πελάτες της εν λόγω πλατφόρμας, λόγω ακυρότητας των πιστωτικών τους καρτών.
- Σε βάρος της εταιρείας έχει ήδη επιβληθεί ήδη πρόστιμο για το φορολογικό έτος 2019 για την μη έκδοση αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, ως το 50% του ΦΠΑ, ήτοι 2.091,40 €X 50% = 1.045,70 € όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ.,. Συνεπώς και με δεδομένο ότι το επιβληθέν πρόστιμο αποτελεί κύρωση και όχι φόρο, πρέπει να ακυρωθεί άλλως μεταρρυθμιστεί η προσβαλλόμενη και να μειωθεί το επιβληθέν πρόστιμο κατά τα ανωτέρω αναφερόμενα, σύμφωνα με την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης.

**Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Κ.Φ.Δ. 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 στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.*

*2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:*

*α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης».*

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.

Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφαση του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδωγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ορίζεται ότι:**

#### **Άρθρο 5**

«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

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

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

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

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

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

4. [...]

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.

6. [...]

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το

διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. [.....]»

#### **άρθρο 8**

1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

#### **άρθρο 9**

«1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

[.....]

στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.

ζ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου. [.....]»

#### **άρθρο 11**

1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.

2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.

β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί.

#### **άρθρο 12**

1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών.

ε) Το συντελεστή Φ. Π. Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά.

[.....]

7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης. Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση παραστατικού από τρίτο

πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό της. Η συμφωνία για έκδοση παραστατικού πώλησης από τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί σχετικό παραστατικό, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη, σύμφωνα με αυτόν το νόμο.

### **άρθρο 13**

Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση.

β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.

δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου.».

**Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ Α1413/2019 «Διαδικασία διενέργειας κατά προτεραιότητα μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. από το γραφείο σε περιπτώσεις που διαπιστώνονται παραβάσεις μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/ λογιστικού αρχείου (παραστατικού)».** :

«1. Σε περίπτωση που, κατά τη διενέργεια μερικών επιτόπιων ελέγχων για την διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, για φορολογουμένους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διακινούν αγαθά (προληπτικοί έλεγχοι), ή σε περίπτωση που κατόπιν επεξεργασίας/αξιοποίησης κατασχεθέντων ή παραληφθέντων βιβλίων, εγγράφων, αρχείων, στοιχείων ή οποιασδήποτε άλλης πληροφορίας διαπιστώνεται μη έκδοση φορολογικών στοιχείων/λογιστικών αρχείων (παραστατικών) ή έκδοση ανακριβών φορολογικών στοιχείων/λογιστικών αρχείων (παραστατικών), εκδίδεται πράξη για την επιβολή του οριζόμενου από τις, κατά περίπτωση, διατάξεις των άρθρων 54 παρ. 2 περ. η) ή 58Α παρ. 1 του Ν. 4174/2013, προστίμου.

2. Στις περιπτώσεις της παραγράφου 1, μετά τη λήξη της προβλεπόμενης, από τις κατά περίπτωση διατάξεις, προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., εκδίδεται από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Ελεγκτικής Υπηρεσίας, εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου από το γραφείο, για τις φορολογίες αυτές, προκειμένου, λαμβάνοντας υπόψη την καταλογισθείσα παράβαση της μη έκδοσης ή της έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/λογιστικού αρχείου (παραστατικού), να εκδοθούν οι σχετικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου με την προσθήκη της αποκρυσταλλωμένης φορολογητέας ύλης, τηρούμενης της διαδικασίας του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013.

3. Στην εντολή φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με τα ανωτέρω γίνεται αναφορά ότι αυτή εκδίδεται κατ' εφαρμογή της παρούσας.

4. Οι κατ' εφαρμογή της παρούσας εντολές φορολογικού ελέγχου εκδίδονται για τη φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α., αμελλητί μετά τη λήξη της προβλεπόμενης, από τις κατά περίπτωση διατάξεις, προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων της κάθε μιας από τις φορολογίες αυτές, λαμβανομένων υπόψη των κριτηρίων του Παραρτήματος της παρούσας,

τα οποία δεν δημοσιοποιούνται. Οι εντολές φορολογικού ελέγχου του προηγούμενου εδαφίου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την έκδοσή τους.

5. Οι διατάξεις των άρθρων 18 και 19 του Ν. 4174/2013, όπως αυτές τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 397 του Ν. 4512/2018 (Α' 5), σύμφωνα με τις οποίες παρέχεται η δυνατότητα για υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, έχουν εφαρμογή και για τις εντολές φορολογικού ελέγχου που εκδίδονται κατ' εφαρμογή της παρούσας.

6. Ο διενεργούμενος έλεγχος δεν αναζητά και δεν επεκτείνεται στο σύνολο των στοιχείων και πληροφοριών που τυχόν διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, προκειμένου να ολοκληρώνεται σε σύντομο χρονικό διάστημα και σε κάθε περίπτωση εντός δέκα πέντε (15) ημερών από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογουμένου ή σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ.

7. Σε περίπτωση που, κατ' εφαρμογή της περίπτωσης 12 του πίνακα του άρθρου 1 της Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ2017/31-7-2017 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., όπως ισχύει, παρέχεται εξουσιοδότηση υπογραφής για την έκδοση της εντολής φορολογικού ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος ή Φ.Π.Α. σε Προϊστάμενο Ελεγκτικής Υπηρεσίας διαφορετικής από αυτήν, της οποίας ο Προϊστάμενος έχει την αρμοδιότητα για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων, κατ' εφαρμογή του τελευταίου εδαφίου της στήλης 5 της περίπτωσης 27 του πίνακα του άρθρου 1 της προαναφερόμενης απόφασης, ο τελευταίος ενημερώνει σχετικά τον αρμόδιο για την έκδοση της εντολής φορολογικού ελέγχου για τη φορολογία εισοδήματος ή Φ.Π.Α. Προϊστάμενο, προκειμένου αυτός να ενεργήσει σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην παρούσα.

8. Στην έκθεση ελέγχου, που συντάσσεται στο πλαίσιο διενέργειας των προαναφερόμενων μερικών ελέγχων γραφείου, διατυπώνεται ρητή επιφύλαξη για το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να επανέλθει, σε επόμενο χρόνο, με άλλη εντολή, που εμπεριέχει τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο, για να διενεργήσει άλλο μερικό ή πλήρη έλεγχο. Προς τούτο η Φορολογική Διοίκηση, εφόσον κρίνει ότι συντρέχει περίπτωση, αξιολογώντας και την υφισταμένη παράβαση της μη έκδοσης ή της έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/λογιστικού αρχείου (παραστατικού), δύναται να προσδιορίσει τη φορολογητέα ύλη και κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 27 του Ν. 4174/2013 και 28 του Ν. 4172/2013.

9. Τα οριζόμενα στην παρούσα εφαρμόζονται αναλόγως και στις υποθέσεις για τις οποίες έχει ήδη διαπιστωθεί διάπραξη παραβάσεων μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/ λογιστικού αρχείου (παραστατικού) και δεν προτεραιοποιείται για έλεγχο.».

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων του Ν.4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται ότι:**

**1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο**



για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση. ...».

**Επειδή, σύμφωνα με την Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ 2015/2020 «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013»:**

«Με την παρούσα εγκύκλιο σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 . Ειδικότερα:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 , καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 Ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του Ν. 4172/2013.

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών.

Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013 ), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013 ) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 , το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις :

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

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

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

Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.

- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.

- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).

- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013. Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων.

...

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

**A.** Οι διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

**B.** Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 .

**Γ.** Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.».

**Επειδή**, με την Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ Α1008/2020 ορίζεται ότι εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:  
**άρθρο 58**

**1.** Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε τοις εκατό (5%) έως είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) και ανέρχεται σε ποσοστό έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.

**2.** Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.

**άρθρο 58Α**

«Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα.

**1.** Σε περίπτωση μη έκδοσης παραστατικού πωλήσεων (φορολογικού στοιχείου) ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα....

**2.** Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή

επιστροφή Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από τη μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

....

**5. Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παρ. 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παρ. 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παρ. 2. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παρ. 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παρ. 2, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του πενήντα τοις εκατό (50%) και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των διακοσίων πενήντα (250) ή πεντακοσίων (500) ευρώ ή το επιβληθέν σε επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ιδίων παραβάσεων εντός πενταετίας.».**

**Επειδή στο άρθρο 65 του ΚΦΔ, ορίζεται:**

*«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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,** όπως αναφέρεται αναλυτικά στο ιστορικό της παρούσας, από τον διενεργηθέντα έλεγχο της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης στην προσφεύγουσα επιχείρηση, ύστερα από αντιπαραβολή μεταξύ των δηλωθέντων εσόδων αυτής και των εσόδων της, όπως αυτά προκύπτουν από την αναγωγή σε έσοδα της προμήθειας, την οποία χρεώνει στην προσφεύγουσα η ..... για τις παρεχόμενες υπηρεσίες της και αφού λήφθηκαν υπόψη τα στοιχεία που προσκόμισε στον έλεγχο η προσφεύγουσα διαπιστώθηκε ότι για το φορολογικό έτος 2019 δεν εξέδωσε για υπηρεσίες διαμονής άγνωστο αριθμό φορολογικών στοιχείων εσόδων, συνολικής καθαρής αξίας **16.087,71 Ευρώ πλέον ΦΠΑ 13% ύψους 2.091,40 Ευρώ** σε διάφορους πελάτες.

Για την διαπιστωθείσα παράβαση εκδόθηκε στα πλαίσια του ανωτέρω ελέγχου της ΥΕΔΔΕ η υπ' αριθμ. ....../28.11.2022 πράξη προστίμου αρθρ. 58<sup>A</sup> του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019-31/12/2019, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο του άρθρου 58<sup>A</sup> παρ.1 του ΚΦΔ ποσού **2.091,40 € X 50% = 1.045,70 €.**

Η ανωτέρω διαπιστωθείσα παράβαση δεν αμφισβητήθηκε από την προσφεύγουσα δεδομένου ότι κατά αυτής δεν ασκήθηκε ενδικοφανής προσφυγή .

**Επειδή** ο υπό κρίση έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις ανωτέρω παραβάσεις μη έκδοσης και δεδομένου ότι η προσφεύγουσα όπως αναφέρεται και στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση του ελέγχου και δεν προσκόμισε το σύνολο των λογιστικών της αρχείων, προέβη ορθώς και σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Απόφαση ....../2019 και τις διατάξεις του άρθρου 28 του ΚΦΕ στον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και των φορολογητέων εκροών της προσφεύγουσας βάσει των ανωτέρω πληροφοριών και στοιχείων που υφίστανται από την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση της προσφεύγουσας (.....).

**Επειδή** η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται κατά βάση ότι:

-Ο έλεγχος είναι πλημμελής διότι δεν αναζήτησε επιπλέον στοιχεία από την ηλεκτρονική πλατφόρμα «.....» όπως εκκαθαρίσεις της εν λόγω πλατφόρμας καθότι οι διαφορές που υφίστανται μεταξύ των δηλωθέντων στοιχείων του και της «.....» αφορούν σε ακυρότητα των πιστωτικών καρτών των πελατών της πλατφόρμας.

-Σε βάρος της εταιρείας έχει ήδη επιβληθεί ήδη πρόστιμο για το φορολογικό έτος 2019 για την μη έκδοση αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, ως το 50% του ΦΠΑ, ήτοι 2.091,40 €X 50% = 1.045,70 € όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., και συνεπώς εκ του λόγου αυτού θα πρέπει να ακυρωθούν άλλως μεταρρυθμιστούν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

**Επειδή** ως προς τους ανωτέρω προβαλλόμενους ισχυρισμούς σημειώνονται τα εξής:

-ως προς τις επικαλούμενες από την προσφεύγουσα εταιρεία πλημμέλειες του ελέγχου σχετικά με τις διενεργηθείσες ελεγκτικές επαληθεύσεις και οι οποίες κατά βάση αφορούν στον αρχικό έλεγχο της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης παραπέμπουμε στις σελ. 5-9 -κεφ. V των με ημερομηνία θεώρησης 20.1.2023 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΦΠΑ, της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας και της συνημμένης στις ανωτέρω εκθέσεις ως αναπόσπαστο μέρος με ημερομηνία θεώρησης 02/09/2022 έκθεσης ελέγχου, της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης- Υποδιεύθυνση Ε' Λάρισας, όπου αναφέρονται αναλυτικά οι ελεγκτικές επαληθεύσεις στις οποίες προέβη ο έλεγχος. Ειδικότερα αναφέρονται τα εξής :

*«Ο έλεγχος ασχολήθηκε με τις κρατήσεις μέσω της ηλεκτρονικής πλατφόρμας «.....» και την τιμολόγηση αυτών που αποδεικνύει την ολοκλήρωση της παροχής υπηρεσίας.*

*Ωστόσο από την επεξεργασία των απεσταλθέντων στοιχείων προέκυψε ότι δεν προσκομίστηκε το σύνολο των ζητηθέντων με αποτέλεσμα να καθίσταται ανέφικτη η ελεγκτική επαλήθευση της έκδοσης Α.Π.Υ. για κάθε μία από τις κρατήσεις που αναφέρονται στις καταστάσεις κρατήσεων - ακυρώσεων διαμονής πελατών που συνοδεύουν τα τιμολόγια έκδοσης της .....*

*Συγκεκριμένα, δεν προσκομίστηκαν οι καταστάσεις κρατήσεων - ακυρώσεων διαμονής πελατών για κανένα από τα προσκομισθέντα τιμολόγια έκδοσης της .....*

*Επίσης δεν προσκομίστηκε το σύνολο των εκδοθεισών Α.Π.Υ. και Τ.Π.Υ. της υπό κρίση περιόδου, καθώς από τα τηρηθέντα βιβλία της ελεγχόμενης προκύπτουν καταχωρήσεις στοιχείων εσόδων πλέον αυτών που αφορούν τα προσκομισθέντα φορολογικά στοιχεία εσόδων,*

*Τέλος, δεν προσκομίστηκε το σύνολο των τιμολογίων έκδοσης της .....*

*Λόγω της μη προσκόμισης μέρους των στοιχείων που ζητήθηκαν με την με αριθμό ...../.....-2021 πρόσκληση, κατέστη αδύνατο για τον έλεγχο να προβεί στις προσήκουσες ελεγκτικές επαληθεύσεις για τον προσδιορισμό των εσόδων της ελεγχόμενης για την υπο κρίση περίοδο.*

*Εν συνεχεία, ο έλεγχος προέβη σε άλλη πρόσφορη ελεγκτική επαλήθευση για τον προσδιορισμό του ύψους των εσόδων της ελεγχόμενης, με την αξιοποίηση πληροφοριών και στοιχείων προερχόμενων από την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση (.....), στις οποίες έχει πρόσβαση η ελληνική φορολογική διοίκηση μέσω του διαδικτυακού συστήματος ανταλλαγής πληροφοριών για τον ΦΠΑ VIES),*

*Συγκεκριμένα η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση ..... με ΑΦΜ VIES ..... και έδρα στην Ολλανδία, για το έτος 2019 δήλωσε ότι παρείχε ενδοκοινοτικές υπηρεσίες στην ελεγχόμενη*

επιχείρηση κατά τα χρονικά διαστήματα και με αξίες όπως παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΠΟΣΟ ΠΡΟΜΗΘΕΙΑΣ ΣΕ ΕΥΡΩ
ΜΑΙ ΟΣ	741,00
ΙΟΥΝΙΟΣ	410,00
ΙΟΥΛΙΟΣ	1.007,00
ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ	4.282,00
ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ	5.788,00 3.702,00
ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ	905,00
ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ	516,00
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>17.351,00</b>

Το σύνηθες ύψος προμήθειας που χρεώνει η επιχείρηση ..... στους αντισυμβαλλόμενους πελάτες της ανέρχεται στο 15% της συνολικής αξίας της εκάστοτε κράτησης διαμονής στα ξενοδοχειακά καταλύματα.

Στην περίπτωση της ελεγχόμενης δύναται να επιβεβαιωθεί ότι το ύψος την χρέωσης δεν παρέκλινε του συνήθους ποσοστού 15% καθώς και στα εξήντα εννέα (69) τιμολόγια της προμηθεύτριας που προσκομίστηκαν στον έλεγχο υπολογίζεται και χρεώνεται προμήθεια που αντιστοιχεί στο 15% της αξίας των κρατήσεων διαμονής, όπως προκύπτει από τον πίνακα που ακολουθεί:...

Συνεπώς εφόσον για την χρήση 2019 η προμήθεια που εισέπραξε η ..... από την ελεγχόμενη ανέρχεται στο ποσό των 17.351,00 ευρώ και αυτό αποτελεί το 15% της συνολικής αξίας των κρατήσεων διαμονής, συνάγεται ότι η συνολική αξία των κρατήσεων διαμονής που πραγματοποιήθηκαν μέσω της ..... ανέρχεται για το 2019 στο ποσό των 115.673,33 ευρώ με καθαρή αξία 102.365,78 ευρώ πλέον ΦΠΑ 13% ύψους 13.307,55 ευρώ...

Από την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος της ελεγχόμενης για την χρήση 2019 προκύπτει ότι τα δηλωθέντα έσοδά της ανήλθαν στο ποσό των 86.278,07 ευρώ. Προκύπτει συνεπώς διαφορά ύψους **16.087,71 ευρώ**...".

Από τα ανωτέρω υφίσταται αναλυτική τεκμηρίωση των διαπιστωθεισών διαφορών του ελέγχου ενώ από την πλευρά της προσφεύγουσας τόσο στον έλεγχο όσο και στο ενδικοφανές στάδιο και ενώ επικαλείται την ακυρότητα κρατήσεων, δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο από το οποίο όντως να τεκμηριώνεται η μη πραγματοποίηση και η ακύρωση κρατήσεων ώστε να αποδεικνύεται ασφαλώς ότι δεν υφίσταται η ως άνω διαφορά των 16.087,71 ευρώ.

-ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι στις οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δεν λήφθηκαν υπόψη τα πρόστιμα του άρθρου 58<sup>A</sup> του ΚΦΔ. σημειώνεται ότι βασίμως προβάλλεται καθώς στην διάταξη του άρθρου 58<sup>A</sup> του ΚΦΔ παρ. 5 ορίζεται:

« Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παρ. 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παρ. 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παρ. 2.»

Εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, με την υπ'αριθμ. ..../28.11.2022 πράξη προστίμου αρθρ. 58<sup>A</sup> του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας για

τη φορολογική περίοδο 01/01/2019-31/12/2019 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο του άρθρου 58<sup>Α</sup> παρ.1 του ΚΦΔ ποσού 2.091,40 €X 50% = 1.045,70 €, το οποίο δεν λήφθηκε υπόψη κατά τον προσδιορισμό του προστίμου του άρθρου 58<sup>Α</sup> παρ.2 του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας δήλωσης του ΦΠΑ, ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός και με την παρούσα Απόφαση το πρόστιμο του άρθρου 58<sup>Α</sup> παρ.2 του ΚΦΔ στην προσβαλλόμενη με αριθμό ...../20.1.2023 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού ΦΠΑ Φορολογικής Περιόδου 1/1/2019 - 31/12/2019 ποσού 234,61 ευρώ θα πρέπει να διαγραφεί .

Επειδή κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 20.1.2023 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΦΠΑ, της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ και της συνημμένης στις ανωτέρω εκθέσεις ως αναπόσπαστο μέρος με ημερομηνία θεώρησης 02/09/2022 έκθεση ελέγχου, της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης- Υποδιεύθυνση Ε' Λάρισας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

### Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 23.2.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας με την επωνυμία «..... Ι.Κ.Ε.» με Α.Φ.Μ. .... ως εξής:

- Α) την απόρριψη αυτής και την επικύρωση της με αριθμό ...../20.1.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2019,  
 Β) την μερική αποδοχή αυτής και την τροποποίηση της με αριθμό ...../20.1.2023 Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού ΦΠΑ Φορολογικής Περιόδου 1/1/2019 - 31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης:

#### Α) ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Φορολογική περίοδος 1/1/2019-31/12/2019 (φορολογικό έτος 2019)

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Ζημία	53.967,35	37.880,28	37.880,28	16.087,07

(Ως η υπ' αριθμ. ..../20.1.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019)

#### **Β) Φ.Π.Α.**

Φορολογική περίοδος 1/1/2019-31/12/2019

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ
Διαφορά φόρου ΦΠΑ	469,21	469,21
Πρόστιμο του άρθρου 58Α του ΚΦΔ	234,61	0,00
<b>Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό</b>	<b>703,82</b>	<b>469,21</b>

(τροποποίηση της με αριθμ. ..../20.1.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. )

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ  
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

**Σ η μ ε ί ω σ η :** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.