



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ.Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604582

Καλλιθέα 28/ 11/ 2022

Αριθμός Απόφασης 3783

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ. όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

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)

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχής εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 28-06-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ, κατόπιν μετατροπής (10-06-2019 ιδιωτικού συμφωνητικού) σε ομόρρυθμη εταιρεία της πρώην ετερόρρυθμης εταιρείας, με την επωνυμία «.....», που έχει έδρα στην, επί της οδού αρ....., κατά:

- Της υπ' αριθ./...../2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, φορολογικού έτους 2016,

- Της υπ' αριθ./...../2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, φορολογικού έτους 2017,
- Της υπ' αριθ./...../2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, φορολογικού έτους 2016,
- Της υπ' αριθ./...../2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, φορολογικού έτους 2017,
- Της υπ' αριθ./...../2022 Οριστικής Πράξης Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 58Α§1 ν.4174/2013) της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, φορολογικού έτους 2016,
- Της υπ' αριθ./...../2022 Οριστικής Πράξης Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 58Α§1 ν.4174/2013) της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, φορολογικού έτους 2017, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28/06/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, που υπέβαλε η επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ, κατόπιν μετατροπής (10-06-2019 ιδιωτικού συμφωνητικού) σε ομόρρυθμη εταιρεία της πρώην ετερόρρυθμης εταιρείας, με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η προϊστάμενη της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, εξέδωσε την υπ' αριθ./2019 εντολή μερικού ελέγχου προκειμένου να ελεγχθεί η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, η οποία έχει ως αντικείμενο εργασιών «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΓΕΥΜΑΤΩΝ ΜΕ ΠΛΗΡΗ ΕΞΥΠΗΡΕΤΗΣΗ ΕΣΤΙΑΤΟΡΙΟΥ» για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, στις φορολογίες Εισοδήματος και ΦΠΑ.

Ο έλεγχος κοινοποίησε στην προσφεύγουσα επιχείρηση, α) με συστημένη επιστολή (REGR) την με αριθ. πρωτ./2019 κοινοποίηση εντολής και γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων καθώς και β) το με

αριθ. πρωτ./2021 αίτημα χορήγησης βιβλίων και στοιχείων, όπως εντός πέντε (5) ημερών από την κοινοποίησή του, να θέσει στη διάθεση του ελέγχου, τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία κατά τις χρήσεις 2016 και 2017.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση ανταποκρίθηκε άμεσα και προσκόμισε στον έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία που αφορούν στις ως άνω ελεγχόμενες χρήσεις.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε με βάση τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ.1 περ. β' του ν.4172/2013 και προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της με βάση τα στοιχεία που προσκόμισε η ίδια.

Συγκεκριμένα τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν λαμβάνοντας υπό όψιν τόσο τις πίτες που αγόρασε στις ελεγχόμενες χρήσεις, όσο και τα ποτά και τα αναψυκτικά, καθώς επίσης και από κατάσταση πωλήσεων που προσκόμισε με πωλήσεις αναλυτικά των ειδών ανά χρήση, δεδομένου ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση είχε υποπέσει στις ακόλουθες παραβάσεις.

ΧΡΗΣΗ 2016

α) Μη έκδοση πέντε(5) αποδείξεων λιανικής πώλησης συνολικής αξίας 159,00€. Εκδόθηκε η υπ. αριθ./2016 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58^A του ν.4174/2013.

ΧΡΗΣΗ 2017

α) Μη έκδοση έξι(6) αποδείξεων λιανικής πώλησης συνολικής αξίας 225,40€. Εκδόθηκε η υπ. αριθ./2017 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58^A του ν.4174/2013.

β) Μη έκδοση τεσσάρων (4) αποδείξεων λιανικής πώλησης συνολικής αξίας 100,40€. Εκδόθηκε η υπ. αριθ./2017 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58^A του ν.4174/2013.

Ο έλεγχος με βάση τις προσκομισθείσες από την προσφεύγουσα επιχείρηση καταστάσεις πωλήσεων ανά είδος τόσο σε ποσότητα όσο και σε αξία, καθώς και από τον τιμοκατάλογο όπου αναφέρεται ότι κάθε ποικιλία περιέχει τρεις (3) πίτες, κάθε μερίδα περιέχει δύο (2) πίτες, η κάθε σούβλα περιέχει μία πίτα, προσδιόρισε τις εν τέλει χρησιμοποιούμενες πίτες σε 51.409 και 69.958 τεμάχια για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα. Κατόπιν τούτου και λαμβάνοντας υπόψιν τις πίτες που αγοράστηκαν, ήτοι 102.565 τεμάχια και 128.200 τεμάχια αντίστοιχα, προέκυψε διαφορά 51.156 και 58.242 πίτες αντίστοιχα και αφού αφαίρεσε φύρα σε ποσοστό 25% επί της διαφοράς, ήτοι 12.789 και 14.561 πίτες αντίστοιχα, προσδιόρισε τις επιπλέον πίτες που είχε στη διάθεσή της η προσφεύγουσα επιχείρηση, οι οποίες ανέρχονταν σε 38.367 και 43.681 πίτες επιπλέον για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα. Με βάση τις επιπλέον προς διάθεση πίτες και με δεδομένο ότι η προσφεύγουσα δεν πραγματοποίησε απογραφή, κρίθηκε από τον έλεγχο ότι αυτές πουλήθηκαν και ο έλεγχος προσδιόρισε επιπλέον έσοδα με βάση τις πίτες προς διάθεση, χρησιμοποιώντας την αναλογία αυτών με βάση τη συμμετοχή ανά είδος στις πουλημένες πίτες.

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος συνέταξε και κοινοποίησε νόμιμα στην προσφεύγουσα επιχείρηση το υπ' αριθ./2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν.4174/2013, μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές πράξεις.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν απάντησε.

Εν συνεχεία ο έλεγχος εξέδωσε το πόρισμα του, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 30/05/2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου: 1) Κ.Φ.Δ, 2) Φορολογίας Εισοδήματος και 3) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, σύμφωνα με το οποίο διαπιστώθηκαν ανά φορολογία τα κατωτέρω:

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

- Με την υπ' αριθ./...../2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους **2016**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος εισοδήματος ποσού **15.523,27€**, πλέον πρόσθετου φόρου ποσού **7.761,64€**, ήτοι συνολικού ποσού **23.284,91€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε από την προσθήκη ως λογιστικών διαφορών ύψους **132.487,64€** που προήλθε από τη διαπιστωθείσα αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη λόγω μη έκδοσης στοιχείων.
- Με την υπ' αριθ./...../2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους **2017**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος εισοδήματος ποσού **43.378,37€**, πλέον πρόσθετου φόρου ποσού **21.689,19€**, ήτοι συνολικού ποσού **65.067,56€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε από την προσθήκη ως λογιστικών διαφορών ύψους **289.512,64€** που προήλθε από τη διαπιστωθείσα αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη λόγω μη έκδοσης στοιχείων ύψους **226.838,06€**, καθώς και από την καταβολή μισθοδοσίας ύψους **62.674,58€** χωρίς την καταβολή αυτών μέσω τραπεζής, όπως αναλυτικά αναφέρεται στις εκθέσεις ελέγχου.

ΦΠΑ

- Με την υπ' αριθ./...../2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος **2016**, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού **31.077,11€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε, λόγω της διαπίστωσης αποκρυβείσας ύλης από Α.Π.Υ. (μη έκδοση) ύψους **132.487,64€**. Οι εκροές και ο φόρος των εκροών, προσαυξήθηκαν με την αποκρυβείσα ύλη με το ποσό **132.487,65€** πλέον ΦΠΑ **31.222,04€**.
- Την υπ' αριθμ./...../2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος **2017**, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού **54.586,05€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε, λόγω της διαπίστωσης αποκρυβείσας ύλης από Α.Π.Υ. (μη έκδοση) ύψους **226.838,06€**. Οι εκροές και ο φόρος των εκροών, προσαυξάνονται με την αποκρυβείσα ύλη με το ποσό **132.487,65€** πλέον ΦΠΑ **54.441,13€**.

ΠΡΟΣΤΙΜΟ Κ.Φ.Δ

- Με την υπ' αριθ./...../2022 Οριστική Πράξη Προστίμου άρθρου 58Α§1 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης, πρόστιμο συνολικού ποσού 15.611,02€ (€31.222,04 x 50%), λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ.
- Με την υπ' αριθ./...../2022 Οριστική Πράξη Προστίμου άρθρου 58Α§1 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 27.220,56€ (€54.441,13 x 50%), λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ.

Με την αρ. πρωτ./28-06-2022 ενδικοφανή προσφυγή της, η προσφεύγουσα, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση στο προσήκον μέτρο των παραπάνω Οριστικών Πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- ✓ Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων και της έκθεσης ελέγχου
- ✓ Η φύση των επιβαλλόμενων προστίμων ως εχόντων τον χαρακτήρα ποινής, με αποτέλεσμα ως τέτοια να μην μπορούν να επιβληθούν για παραβάσεις που έχουν ήδη συντελεστεί με μεταγενέστερο νόμο, στον οποίο προσδίδεται αναδρομική ισχύς,
- ✓ Αντίθεση των προστίμων στις διατάξεις του άρθρου 78 παρ. 2 Συντάγματος
- ✓ Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (μη κλήση σε προηγούμενη ακρόαση).
- ✓ Εσφαλμένος και αυθαίρετος υπολογισμός των καταλογισθέντων φόρων εισοδήματος και Φ.Π.Α.
 - έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας ως προς τον υπολογισμό της διαφοράς μεταξύ δήλωσης και ελέγχου

Επειδή ως προς τα πρόστιμα, ο έλεγχος θεώρησε ότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α κατά τα ποσά των διαφορών που προέκυψαν στα έσοδα του από επιχειρηματική δραστηριότητα, ήτοι 132.487,65€ και 226.838,06€ για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα και κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση κατά τα έτη 2016 και 2017 απέκρυψε φορολογητέα ύλη με τη μη έκδοση αποδείξεων, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12, 14 των Ε.Λ.Π. και του άρθρου 13 παρ. 1 του ΚΦΔ και συνεπώς δεν παρουσίασε τα πραγματικά έσοδά της. Προς τούτο, επιβλήθηκαν πρόστιμα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013, για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ.

Επειδή, σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρθρο 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των

διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση.

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του Κ.Δ.Δ., οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή, ακόμη, για την επιβολή αυτοτελούς προστίμου για την μη έκδοση φορολογικού στοιχείου, απαιτείται η φορολογική αρχή να προσδιορίζει με ακρίβεια τον αριθμό των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, κατόπιν συγκεκριμένων διαπιστώσεων και δεν επιτρέπεται η εξεύρεση του εν λόγω αριθμού κατά προσέγγιση κατόπιν συμπερασματικών σκέψεων (ΣΤΕ 3261/1994), ΔΕΦΑΘ 1526/20212,

Επειδή, σύμφωνα με την 195/2003 απόφαση του ΣΤΕ, «Αιτιολογημένη είναι η πράξη επιβολής προστίμου όταν μνημονεύονται σ' αυτή η παράβαση και το πρόστιμο που επιβάλλεται και δεν απαιτείται ειδική μνεία των στοιχείων της παράβασης, τα οποία μπορεί να προκύπτουν από την οικεία έκθεση ελέγχου". Δεκτή η αναίρεση για πλημμελή αιτιολογία. (Αναιρεί την αριθμ. 2158/1996 ΔΕΦΑΘ). Όμοιες οι 196/2003 ΣΤΕ και 197/2003 ΣΤΕ.

Επειδή, όσον αφορά τις παραβάσεις που αναφέρονται στη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, πλην της μνείας της παράβασης και του επιβαλλομένου για αυτήν προστίμου, δεν υπάρχει καμία περαιτέρω περιγραφή των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν κάθε μία περίπτωση των ως άνω παραβάσεων, ούτε στην έκθεση ελέγχου με βάση την οποία εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, ούτε σε κάποιο άλλο έγγραφο του φακέλου, ώστε να κριθεί με βάση τα πραγματικά περιστατικά κάθε περίπτωσης η επικαλούμενη μη έκδοση των αντίστοιχων φορολογικών στοιχείων. Περαιτέρω, κατ' ακολουθία, οι αναφερόμενες παραβάσεις, με βάση όσα αναφέρονται και με τα στοιχεία που υπάρχουν στο φάκελο της δικογραφίας δεν στοιχειοθετούνται, εφόσον ελλείπει ουσιώδες τυπικό στοιχείο της πράξεως που εκδόθηκε (πρβλ. ΣΤΕ 1503/1998, ΣΤΕ 224/1993, ΣΤΕ 2518/1980) δηλαδή η αναφορά των συγκεκριμένων συνθηκών και περιστατικών κάθε περίπτωσης από τα οποία να συνάγεται το συμπέρασμα στο οποίο η Φορολογική Αρχή κατέληξε, ότι δηλαδή, υπάρχει μη έκδοση Α.Λ.Π.

Επειδή, δεν αναφέρεται στις πράξεις επιβολής προστίμου ούτε στην οικεία έκθεση ελέγχου ΚΦΔ ο χρόνος, κατά τον οποίο έλαβε χώρα κάθε παράβαση, τα πραγματικά περιστατικά που

συνιστούν κάθε παράβαση, δηλαδή δε μνημονεύεται η αντικειμενική υπόσταση κάθε παράβασης, και συγκεκριμένα σε τι συνίσταται η παράβαση, με αναφορά των συγκεκριμένων υπηρεσιών τις οποίες φέρεται ότι είχε προσφέρει ο προσφεύγων στους πελάτες του και για τις οποίες παρέλειψε να εκδώσει απόδειξη λιανικής πώλησης. Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τα ανωτέρω, εφόσον ελλείπουν τα ανωτέρω στοιχεία για τις υπό κρίση παραβάσεις, αυτές πρέπει να διαγραφούν.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 40 του ν.4410/2016: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η φορολογική αρχή κατ' εφαρμογή της ως άνω διάταξης,

κοινοποίησε νόμιμα στις 03-05-2022 στον διαχειριστή και νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας επιχείρησης το υπ. αριθ./2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν.4174/2013, μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές πράξεις, με το οποίο της γνωστοποίησε τις διαφορές που προέκυψαν κατά την διάρκεια του ελέγχου και την καλούσε, όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησής του, να διατυπώσει τις απόψεις της. Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα δεν απάντησε και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της ότι η φορολογική αρχή δεν την κάλεσε να δώσει εξηγήσεις και να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία (περί μη κλήσης σε ακρόαση) είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμος.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλήρεις αιτιολογημένες καθόσον, στις από 30/05/2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, αναφέρονται αναλυτικά και εμπεριστατωμένα, για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, όλα τα στοιχεία με βάση τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις και τις καθιστούν νόμιμες.

Σύμφωνα με την κείμενη Νομολογία, στο σώμα των καταλογιστικών πράξεων, δεν απαιτείται η διατύπωση της ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στις εκθέσεις ελέγχου (ΣΤΕ 949, 950/2012). Οι αιτιολογίες των πράξεων μπορεί να περιέχονται ή να συμπληρώνονται από τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993), οι οποίες κοινοποιούνται ταυτόχρονα με τις καταλογιζόμενες πράξεις.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το ποσοστό φύρας θα έπρεπε να υπολογιστεί από τον έλεγχο υψηλότερο και συγκεκριμένα σε ποσοστό 50%, χωρίς ωστόσο να αποδεικνύει τον ισχυρισμό της, ο οποίος απορρίπτεται βάσει του άρθρου 65 του ΚΦΔ. Περαιτέρω το ποσοστό φύρας που εφάρμοσε ο έλεγχος ύψους 25% κινείται στα πλαίσια άλλων αποφάσεων που έχει εκδώσει η υπηρεσία μας για παρόμοιες επιχειρήσεις (ΔΕΔ 3693/2022)

Ακολουθώντας ισχυρίζεται ότι τα ποσά των αποκρυβέντων εσόδων υπολογίστηκαν αυθαίρετα, αφού ελήφθη υπόψη ο τιμοκατάλογος που αφορά τιμές του έτους 2022 και όχι του έτους 2016 οπότε πραγματοποιήθηκε ο έλεγχος, ενώ με τον εσφαλμένο αυτό υπολογισμό, προέκυψαν επιπλέον έσοδα ύψους 93.770,94€, πλην όμως, αφενός ο τιμοκατάλογος προσκομίστηκε από την ίδια την προσφεύγουσα χωρίς να αναφέρεται η ημερομηνία εκδόσεως αυτού και αφετέρου, όπως αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου «για τον υπολογισμό των τιμών, στον έλεγχο προσκομίστηκαν και τιμολόγια-δελτία αποστολής ετών 2016 και 2017», ενώ ούτε με την ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται η διαφορά των εσόδων που επικαλείται. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της απορρίπτεται βάσει του άρθρου 65 του ΚΦΔ ως αναπόδεικτος.

Συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας επιχείρησης, ότι οι πράξεις δεν είναι

τεκμηριωμένες και ως εκ τούτου νομικά πλημμελείς, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή περαιτέρω, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι πρέπει να διαγραφεί η λογιστική διαφορά του έτους 2017 που αφορά την πληρωμή της μισθοδοσίας μέσω τραπεζής, αφού ήταν η πρώτη χρονιά που ίσχυσε ο νόμος, πλην όμως, με τις διατάξεις της περίπτωσης ιδ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 72 του Ν.4446/2016 (Α' 240) και εφαρμόζεται για τα φορολογικά έτη 2017 και επόμενα, ορίζεται ότι μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες αποτελούν: «ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών» και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, πέραν των ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 30/05/2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ε ΠΕΙΡΑΙΑ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνεται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθ. πρωτ./28-06-2022 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, κατόπιν μετατροπής σε ομόρρυθμη εταιρεία της πρώην ετερόρρυθμης εταιρείας, με την επωνυμία «.....» με:

- ✓ την ακύρωση των υπ' αριθ./...../2022 και/...../2022 Οριστικών Πράξεων Προστίμου άρθρου 58Α§1 του ν.4174/2013, φορολογικών ετών 2016 και 2017 αντίστοιχα
- ✓ την επικύρωση των υπ' αριθ./...../2022 και/...../2022 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικών ετών 2016 και 2017 αντίστοιχα, καθώς και των υπ' αριθ./...../2022 και/...../2022 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικών ετών 2016 και 2017 αντίστοιχα

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

Ως προς την φορολογία εισοδήματος

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ (υπ' αριθ./...../2022)	2016
Διαφορά φόρου εισοδήματος	15.523,27
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν.4509/2017)	7.761,64
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	23.284,91

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ (υπ' αριθ./...../2022)	2017
Διαφορά φόρου εισοδήματος	43.378,37
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν.4509/2017)	21.689,19
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	65.067,56

Φ.Π.Α.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ (υπ' αριθ./...../2022)	2016
Διαφορά φόρου	31.077,11
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν.4509/2017)	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	31.077,11

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ (υπ' αριθμ./...../2022)	2017
Διαφορά φόρου	54.586,05
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν.4509/2017)	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	54.586,05

Πρόστιμα άρθρου 58Αξ1 ν.4174/2013

Φορολογικού έτους **2016** (υπ' αριθ......./...../2022), πρόστιμο: **μηδέν**

Φορολογικού έτους **2017** (υπ' αριθ./...../2022), πρόστιμο: **μηδέν**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπό-
χρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

**Ο 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.

Σελίδα 10 από 10