



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604552

E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 19 / 09 / 2023

Αριθμός απόφασης: 1314

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α) του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ) Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, με έδρα τη, κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:

- της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2022 – 31/12/2022,
- της με αριθμό Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Άρθ. 58Α παρ. 1 ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2022 και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

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

Ιστορικό:

Με την υπ' αριθ. εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, η οποία εκδόθηκε συνεπεία Δελτίου Πληροφοριών της Διεύθυνσης Ελέγχων, σύμφωνα με το οποίο αρχείο παραγγελιών από ηλεκτρονική πλατφόρμα (.....), περιελάμβανε πλήθος παραγγελιών που δεν αντιστοιχίστηκαν με εκδοθέντα στοιχεία του πληροφοριακού συστήματος των ΦΗΜ, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, για τα φορολογικά έτη 2020, 2021, της εν λόγω ετερόρρυθμης εταιρείας, η οποία εδράζεται στην και έχει κύρια δραστηριότητα το λιανικό εμπόριο ηλεκτρικών οικιακών συσκευών σε εξειδικευμένα καταστήματα.

Στην προσφεύγουσα κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά η σχετική εντολή ελέγχου και η με αριθ. πρωτ. Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού.

Την είχε προηγηθεί από το 4^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, μερικός επιτόπιος φορολογικός έλεγχος στο κατάστημα της εν λόγω εταιρείας, σύμφωνα με τον οποίο διαπιστώθηκε μη έκδοση απόδειξης λιανικής πώλησης για πώληση κινητού τηλεφώνου. Στα πλαίσια του εν λόγω ελέγχου παραδόθηκε η με αριθ. πρόσκληση, με την οποία η προσφεύγουσα κλήθηκε να προσκομίσει τα τηρηθέντα βιβλία και εκδοθέντα και ληφθέντα στοιχεία καθώς και τα ηλεκτρονικά αρχεία – μνήμη του ΦΗΜ που τηρούσε και λοιπά παραστατικά εσόδων, χρήσεων 2020 - 2022. Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη προσκόμισε στον έλεγχο τα ως άνω.

Αναλυτικότερα, από τον μερικό έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι, βάσει των δεδομένων των παραγγελιών της ψηφιακής πλατφόρμας (.....), δεν είχαν εκδοθεί πλήθος στοιχείων πώλησης και συγκεκριμένα για το διάστημα από 01/01/2022 – 31/08/2022, από τις 6.577 ολοκληρωμένες παραγγελίες εκδόθηκαν μόνο 522 παραστατικά πώλησης (δεν εκδόθηκαν στοιχεία για 6.055 παραγγελίες) κι ως εκ τούτου ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό του Φ.Π.Α. βάσει των ανωτέρω αποτελεσμάτων του ελέγχου.

Στην προσφεύγουσα επιδόθηκε το με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με τα αποτελέσματα του ελέγχου και τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρων. Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη στο ως άνω σημείωμα προσκόμισε στοιχεία που είχε ήδη λάβει υπόψη του ο έλεγχος προβάλλοντας ισχυρισμούς που ο έλεγχος έκρινε αβάσιμους, χωρίς να στηρίζονται σε αποδεικτικά στοιχεία με αποτέλεσμα να απορριφθούν και να προβεί στην έκδοση των κάτωθι οριστικών πράξεων:

-Της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2022 – 31/12/2022, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, χρεωστικό ποσό φόρου **333.217, €**.

-Της με αριθμό Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Άρθ. 58Α παρ. 1 ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2022, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, (λόγω μη έκδοσης έξι χιλιάδων πενήντα πέντε (6.055) στοιχείων πώλησης σε ισάριθμες συναλλαγές από ολοκληρωμένες ηλεκτρονικές παραγγελίες ψηφιακής πλατφόρμας καθαρής αξίας 1.211.929,83 € και αξίας Φ.Π.Α. 290.863,16 €), φορολογικού έτους 2022, συνολικού ποσού **145.431,58 €**.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να ακυρωθούν, άλλως τροποποιηθούν οι ανωτέρω πράξεις, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Παραβίαση του άρθρου 20 παρ.2 του Συντάγματος το οποίο ορίζει ότι «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του». Στην προκειμένη περίπτωση, δεν αναλύεται με ποιον τρόπο υπολογίσθηκαν τα ποσά που επεβλήθησαν και χωρίς να κληθεί η προσφεύγουσα σε ακρόαση.
- Σύμφωνα με το Σύνταγμα, η αιτιολογία της διοικητικής πράξης πρέπει να είναι ειδική και εμπεριστατωμένη, όμως στη εν λόγω περίπτωση οι πράξεις είναι πλημμελώς αιτιολογημένες.
- Αδυναμία να προσκομιστούν στο οριζόμενο χρονικό διάστημα, τα ζητούμενα αποδεικτικά στοιχεία μέσα από χιλιάδες ηλεκτρονικές συναλλαγές και πληρωμές.
- Η Φορολογική Αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης για την όποια φορολογική παράβαση ή παρατυπία. Στην εν λόγω περίπτωση δεν πραγματοποιήθηκε έλεγχος κλειστής αποθήκης και δεν ελήφθησαν υπόψη τα αποθέματα της επιχείρησης ούτε το γεγονός ότι γίνονται παραγγελίες που δεν παραδίδονται και που επιστρέφονται χωρίς να είναι δυνατόν να ενημερώνονται άμεσα και πλήρως τα τηρούμενα βιβλία.
- Η φορολογική αρχή έχει συντάξει ιδιαίτερη έκθεση Φ.Π.Α. χωρίς ωστόσο να έχει διενεργηθεί αυτοτελής έλεγχος στα πλαίσια του Φ.Π.Α.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 28 - Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

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

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

3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Διοικητή.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014 με θέμα «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας"», μεταξύ άλλων ορίζεται ότι:

«Άρθρο 28

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί

τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.

Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ. ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.). Σε περίπτωση μη διαπίστωσης διαφορών δεν ακολουθείται η ως άνω διαδικασία, συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου και τίθεται στο αρχείο.

Επισυνάπτεται υπόδειγμα κατάστασης για την καταχώρηση των Σημειωμάτων διαπίστωσης και των προσωρινών προσδιορισμών του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των αρθ. 5, 8 και 12 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι:

«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. [.....]

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

Άρθρο 8 - Τιμολόγιο πώλησης

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 12 - Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών

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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 58Α του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«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. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε

περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.[.....].».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 και 2 του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Ν.2690/1999, ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.»

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

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους, είτε ότι έγιναν ενώπιον του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά[.....]

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.»

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 παρ. 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνο για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 14η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ. 174), η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω, όπως αναφερθήκαμε και ανωτέρω, εστάλη στο 4^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής δελτίο πληροφοριών της Διεύθυνσης ελέγχων όπου σύμφωνα με το οποίο από διασταύρωση που διενεργήθηκε, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα για μεγάλο όγκο παραγγελιών που πραγματοποιήθηκαν μέσω της ψηφιακής πλατφόρμας δεν είχε εκδώσει τα σχετικά στοιχεία πώλησης. Κατόπιν τούτου η φορολογική αρχή αρχικά (την) προέβη σε μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης, όπου επίσης διαπιστώθηκε και καταλογίστηκε παράβαση μη έκδοσης απόδειξης λιανικής πώλησης και εν συνεχεία στο πλαίσιο του ελέγχου παραδόθηκε σχετική πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων, στοιχείων και παραστατικών εσόδων. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στην εν λόγω πρόσκληση προσκομίζοντας τα σχετικά βιβλία και στοιχεία και στην συνέχεια εκδόθηκε η με αριθ. εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, για διενέργεια ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, για τα φορολογικά έτη 2020 - 2022. Κατόπιν τούτου συντάχθηκαν οι από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος Ν.4172/2013 (ΚΦΕ) και ΚΦΔ, Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. Ν. 2859/2000 και ΚΦΔ και Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Προστίμων εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και ΚΦΔ. Ο έλεγχος αξιοποιώντας τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση του, όπως :

- το αρχείο των ολοκληρωμένων Παραγγελιών ψηφιακής πλατφόρμαςκαι
- τα αρχεία των εκδοθέντων στοιχείων πώλησης (ΤΠ και ΑΛΣ) του με αρ. μητρώου , που τηρούσε η προσφεύγουσα,

προέβη σε αντιπαραβολικό έλεγχο μίας προς μία συναλλαγής και κατέληξε ότι κατά την χρήση 2022, για ένα πολύ μεγάλο πλήθος συναλλαγών δεν είχαν εκδοθεί στοιχεία πώλησης, είτε ΑΛΣ είτε ΤΠ, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΙΣΗ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01-31/8/2022 ΜΕ ΤΗΝ ΠΑΡΑΔΟΧΗ 10 ΗΜΕΡΩΝ (240 ΩΡΩΝ)								
ΤΡΙΜΗΝΟ 2022	ΟΛΟΚΛΗΡΩΜΕΝΕΣ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΜΕ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΙΣΗ ΜΕ ΕΚΔΟΘΕΝΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΩΛΗΣΗΣ		ΟΛΟΚΛΗΡΩΜΕΝΕΣ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΔΕΝ ΕΝΤΟΠΙΣΤΗΚΕ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΙΣΗ ΜΕ ΕΚΔΟΘΕΝΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΩΛΗΣΗΣ (ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ)				ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΩΝ	
	ΠΛΗΘΟΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ (ΣΥΜΠ. ΦΠΑ)	ΠΛΗΘΟΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ (ΣΥΜΠ. ΦΠΑ)	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΠΛΗΘΟΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ (ΣΥΜΠ. ΦΠΑ)
1ο ΤΡΙΜΗΝΟ	103	28.680,78	2.582	658.794,38	531.285,79	127.508,59	2.685	687.475,16
2ο ΤΡΙΜΗΝΟ	153	26.357,14	1.554	306.066,75	246.828,02	59.238,73	1.707	332.423,89
3ο ΤΡΙΜΗΝΟ	266	76.057,16	1.919	537.931,86	433.816,02	104.115,84	2.185	613.989,02
Γενικό Άθροισμα	522	131.095,08	6.055	1.502.792,99	1.211.929,83	290.863,16	6.577	1.633.888,07

Αναλυτικότερα, από το σύνολο των 6.577 ολοκληρωμένων παραγγελιών μέσω ψηφιακής πλατφόρμαςκαι αξίας 1.633.888,07€ εκδόθηκαν μόνο 522 παραστατικά πώλησης (ΑΛΣ και ΤΠ) συνολικής αξίας 131.095,08 €, ενώ δεν εκδόθηκαν παραστατικά για 6.055 ολοκληρωμένες παραγγελίες συνολικής αξίας 1.502.792,99 € και καθαρής αξίας 1.211.929,83 € πλέον ΦΠΑ 290.863,16 €

Κατόπιν τούτου βάσει ελέγχου προέκυψε διαφορά στο φόρο εκροών ποσού 290.863,16 €.

Τα ως άνω αποτελέσματα συνοδευόμενα από τα σχετικά αρχεία συμπεριελήφθησαν στο με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, όπου μαζί με τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και Προστίμου άρθ. 58 του ΚΦΔ, κοινοποιήθηκαν την στον διαχειριστή της προσφεύγουσας.

Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη στο ως άνω σημείωμα υπέβαλε τις έγγραφες απόψεις – αντιρρήσεις της, σύμφωνα με τις οποίες προσκόμισε στοιχεία που είχε ήδη λάβει υπόψη του ο έλεγχος, προβάλλοντας ισχυρισμούς όπως το αναιτιολόγητο του σημειώματος διαπιστώσεων, την παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, τον μη διαχειριστικό τεράστιο όγκο των παραγγελιών προκειμένου να παρασχεθούν στοιχεία, τη μη πραγματοποίηση ελέγχου κλειστής αποθήκης και τέλος το γεγονός ότι δεν ελήφθησαν από τον έλεγχο υπόψη τα

αποθέματα της επιχείρησης και ότι είναι συνηθισμένο να γίνονται επιστροφές παραγγελιών. Για όλα τα ανωτέρω ο έλεγχος πήρε σαφή και τεκμηριωμένη θέση (σελ. 8 -9 και 33 – 36 της σχετικής Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α.) έκρινε αβάσιμους τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας καθώς δεν τεκμηριώνονταν και δεν στηρίζονταν σε αποδεικτικά στοιχεία, με αποτέλεσμα να απορριφθούν και να προβεί στην έκδοση των σχετικών προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προβάλλει μεταξύ άλλων τον ισχυρισμό της μη τήρησης της διαδικασίας της κλήσης προς ακρόαση, ωστόσο από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι στο πλαίσιο του ελέγχου τηρήθηκαν όλες οι προβλεπόμενες διαδικασίες (άρθρου 14 καθώς και 28 του ΚΦΔ), ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη τήρησης της διαδικασίας της κλήσης προς ακρόαση απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή επιπλέον σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα ενώ αμφισβητεί τις διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου προβάλλει ισχυρισμούς που δεν διαφοροποιούνται από αυτούς που έχει ήδη προβάλει κατά την διαδικασία του ελέγχου, και για την τεκμηρίωση αυτών αναφέρεται στην ενδικοφανή προσφυγή σε έναν «επισυναπτόμενο πίνακα», χωρίς ωστόσο, (παρά το γεγονός ότι της ζητήθηκε) να συνυποβάλλεται, μέχρι την έκδοση της παρούσας Απόφασης κανένα πίνακα και κανένα σχετικό στοιχείο που να δύναται να συσχετιστεί με τις υπό κρίση συναλλαγές και να τεκμηριώνει τα προβαλλόμενά της ως προς τις παραβάσεις μη έκδοσης και να είναι δυνατό να ανατραπούν τα υπό κρίση αποτελέσματα ως αναλυτικά ανά συναλλαγή διαπιστώθηκαν από την ελεγκτική αρχή. Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα επικαλείται πλημμέλειες ως προς τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, ήτοι την μη διενέργεια κλειστής αποθήκης ωστόσο από την πλευρά της κατά το ενδικοφανές στάδιο, δεν προσκομίζει στοιχεία από τα οποία να διαπιστώνονται σαφώς οι περιπτώσεις συναλλαγών/παραγγελιών για τις οποίες αιτιολογημένα δεν εκδόθηκε το προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο εσόδου (στοιχεία επιστροφών, στοιχεία αποθεμάτων), ή να τεκμηριώνει επαρκώς τον λόγο που τα επικαλούμενα από την πλευρά της φορολογικά στοιχεία αποκλίνουν από τα στοιχεία παραγγελιών στην ηλεκτρονική πλατφόρμα

Όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου στην ενότητα 6 «ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ - ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ», ο έλεγχος αναλυτικά και τεκμηριωμένα προέβη σε αντιστοιχήσεις παραγγελιών και εκδοθέντων παραστατικών και διαπίστωσε ότι σε όλες τις περιπτώσεις που είχε εκδοθεί φορολογικό παραστατικό εσόδου, συμφωνούσε απόλυτα με την συνολική αξία της παραγγελίας συμπεριλαμβανομένου και του μεταφορικού κόστους.

Ενώ η προσφεύγουσα από την πλευρά της, στο πλαίσιο του ελέγχου για την αιτιολόγηση των περιπτώσεων παραγγελιών που ο έλεγχος διαπίστωσε ότι δεν συσχετίζεται με παραστατικό είτε για ένα μεγάλο μέρος των παραγγελιών δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο, είτε επικαλείται φορολογικά παραστατικά τα οποία ο έλεγχος τα έχει ήδη συσχετίσει με άλλη παραγγελία, είτε τα παραστατικά που επικαλείται αποκλίνουν από την αξία της παραγγελίας, χωρίς ωστόσο ως αναφέρθηκε να τεκμηριώνει την απόκλιση αυτή βάσει των τηρούμενων λογιστικών της αρχείων και στοιχείων (μεταφορικό κόστος, επιστροφές, ύψος αποθεμάτων).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. Ν. 2859/2000 και ΚΦΔ και Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Προστίμων εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και ΚΦΔ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, βάση της κείμενης νομοθεσίας ως εκ τούτου η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμη.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και την **επικύρωση** των παρακάτω οριστικών πράξεων, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:

- της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2022 – 31/12/2022,
- της με αριθμό Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Άρθ. 58Α παρ. 1 ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2022.

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

Φορολογικό έτος 2022

Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου ΦΠΑ	333.217,51
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	333.217,51

(ως η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2022)

ΟΡΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡΘ. 58^Α του ΚΦΔ Ποσό: **145.431,58 €**

(Ως η με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθ. 58^Α παρ. 1 του ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2022)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η Προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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