



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 16.10.2023

Αριθμός απόφασης: 1633

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

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 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

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

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της κατοίκου Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019, αντίστοιχα, και κατά των με αρ. πρωτ. Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, και οι οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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:

Με την αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, προσδιορίστηκε διαφορά ΦΠΑ ύψους 4.368,84 €, και διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση ύψους 11.398,74 €.

Με την αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, προσδιορίστηκε διαφορά ΦΠΑ ύψους 64.165,92 €, και διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση ύψους 2.768,82 €.

Με την αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, προσδιορίστηκε διαφορά ΦΠΑ ύψους 42.271,11 €, και διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση ύψους 20.127,04 €.

Με την αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, δεν προέκυψε διαφορά φόρου προς καταβολή. Βάσει του υπό κρίση ελέγχου η ζημιά χρήσης μειώθηκε από τα 118.364,67 € στα 52.666,39 €.

Με την αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 45.290,50 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 22.645,26 €, διαφοράς ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 7.812,82 €, και διαφοράς τέλους επιτηδεύματος ύψους 650,00 €.

Με την αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 87.749,81 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 43.874,91 €, και διαφοράς ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 16.300,00 €.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, σύμφωνα με τις οποίες διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ στην ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας με αντικείμενο εργασιών την παροχή υπηρεσιών εστιατορίου – πιτσαρία (απλογραφικά βιβλία), βάσει της αρ. εντολής ελέγχου, που εκδόθηκε βάσει της Α.1413/4.11.2019 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, κατόπιν των αρ. Δελτίων Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής.

Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο που διενεργήθηκε από την ΥΕΔΔΕ Αττικής μεταξύ του αρχείου των εκδοθεισών ΑΛΠ από τους εν χρήσει ΦΗΜ και του αρχείου των παραγγελιών μέσω ηλεκτρονικών πλατφορμών, για το διάστημα από 23.05.2017 έως και 01.09.2019, διαπιστώθηκαν οι παρακάτω παραβάσεις μη έκδοσης, βάσει των οποίων προέκυψαν οι υπό κρίση διαφορές στο εισόδημα και στο ΦΠΑ:

- Μη έκδοση ΑΛΣ συνολικής καθαρής αξίας ύψους 65.698,28 € (ΦΠΑ 15.767,59 €) το διάστημα 23.5.2017-31.12.2017
- Μη έκδοση ΑΛΣ συνολικής καθαρής αξίας ύψους 231.400,00 € (ΦΠΑ 55.536,00 €) στο φορολογικό έτος 2018
- Μη έκδοση ΑΛΣ συνολικής καθαρής αξίας ύψους 337.567,33 € (ΦΠΑ 59.629,33 €) στο φορολογικό έτος 2019

Για τις ως άνω παραβάσεις μη έκδοσης έχουν εκδοθεί οι κάτωθι πράξεις επιβολής προστίμου:

- Η υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης με την οποία επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 7.883,80 € (= 15.767,59 € X 50%) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α' παρ.1 περ. α' του ΚΦΔ, λόγω μη έκδοσης ΑΛΣ συνολικής καθαρής αξίας ύψους 65.698,28 € (ΦΠΑ 15.767,59 €) το διάστημα 23.5.2017-31.12.2017 κατά παράβαση των διατάξεων 1, 5, 12 & 13 του ν.4308/2014 και του άρθρου 58Α' παρ.1 περ. α' του ΚΦΔ.
- Η υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης με την οποία επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 27.768,00 € (= 55.536,00 € X 50%) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α' παρ.1 περ. α' του ΚΦΔ, λόγω μη έκδοσης ΑΛΣ συνολικής καθαρής αξίας ύψους 231.400,00 € (ΦΠΑ 55.536,00 €) κατά παράβαση των διατάξεων 1, 5, 12 & 13 του ν.4308/2014 και του άρθρου 58Α' παρ.1 περ. α' του ΚΦΔ.
- Η υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης με την οποία επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 29.814,66 € (= 59.629,33 € X 50%) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α' παρ.1 περ. α' του ΚΦΔ, λόγω μη έκδοσης ΑΛΣ συνολικής καθαρής αξίας ύψους 337.567,33 € (ΦΠΑ 59.629,33 €) κατά παράβαση των διατάξεων 1, 5, 12 & 13 του ν.4308/2014 και του άρθρου 58Α' παρ.1 περ. α' του ΚΦΔ.

Σημειωτέον ότι κατά των ως άνω πράξεων επιβολής προστίμου, έχει ασκηθεί η αρ. ενδικοφανής προσφυγή, η οποία εξετάστηκε στην ουσία και απορρίφθηκε με την αρ. απόφαση της Υπηρεσίας μας.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1. Η παράβαση της μη έκδοσης προέκυψε από την αντιπαραβολή των στοιχείων των ηλεκτρονικών παραγγελιών από την με τις εκδοθείσες ΑΛΠ. Ωστόσο υφίστανται παραγγελίες που τιμολογήθηκαν με έκδοση τιμολογίου, γεγονός που δεν ελήφθη υπόψη από τον έλεγχο. Προς τούτο, η προσφεύγουσα προσκόμισε με την προσφυγή καρτέλες χονδρικών πωλήσεων.
2. Εσφαλμένη αντιστοίχιση από τον έλεγχο αρχείων με διαφορετικά δεδομένα.
3. Εσφαλμένη αντιστοίχιση κάθε παραγγελίας με ΑΛΣ. Η προσφεύγουσα, βάσει των αρχείων που έλαβε με το αρ. αίτημά της, διενήργησε αντιστοίχιση κάθε παραγγελίας με μία ή περισσότερες ΑΛΣ που εκδόθηκαν εντός 2 ωρών. Από τα αποτελέσματα της εν λόγω αντιστοίχισης (που σύμφωνα με την προσφυγή αποτυπώνονται στα προσκομισθέντα συνημμένα σχετ. 42.13, 43.12, 10.11) προέκυψαν πολύ λιγότερες περιπτώσεις παραγγελιών που δεν αντιστοιχήθηκαν με εκδοθείσες ΑΛΣ, ήτοι προέκυψαν λιγότερες περιπτώσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

4. Ο έλεγχος με την λανθασμένη παραδοχή ότι η επιχείρηση της προσφεύγουσας χρεώνει τέλος για πλαστικές σακούλες σε κάθε έκδοση της ΑΛΣ, αφαίρεσε αυθαίρετα από την τελική αξία καθεμίας ΑΛΠ την αξία της σακούλας. Δεν υποχρεωτικό εκ του νόμου να χρεώνεται τέλος πλαστικής σακούλας σε κάθε παραγγελία. Τα αρχεία .txt δεν αναγράφουν το περιβαλλοντικό τέλος της σακούλας και συνεπώς καθίσταται αδύνατο να εντοπιστεί εάν έχει τιμολογηθεί στην ΑΛΣ το σχετικό τέλος.
5. Μη ύπαρξη υλικοτεχνικής υποδομής και προσωπικού.
6. Αυθαιρέτως, δεν ελήφθησαν υπόψη τροποποιήσεις παραγγελιών και μη εκτελεσμένες/ακυρωμένες παραγγελίες.
7. Η ελεγκτική αρχή βασίστηκε σε εικασίες και όχι διαπιστώσεις. Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη το γεγονός ότι μέρος των προϊόντων διατίθεται στο προσωπικό της επιχείρησης. Ο έλεγχος δεν αποδεικνύει τις παραβάσεις από τις τραπεζικές κινήσεις καθότι δεν υφίστανται οι εν λόγω συναλλαγές. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, καθώς ο έλεγχος βασίστηκε στα στοιχεία της που είναι ανεπίσημα στοιχεία. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης της αρχής της καλής πίστης και της αρχής της συνεπούς συμπεριφοράς.
8. Απόλυτη ακυρότητα πράξεων λόγω μη τήρησης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, λόγω έλλειψης σαφούς, ειδικής, επαρκούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων βασίστηκε σε παντελώς ανακριβή δεδομένα και παραδοχές. Κατά τον προσδιορισμό αποτελεσμάτων φορολογικού έτους 2018 ο έλεγχος δεν μετέφερε για συμψηφισμό τη ζημιά χρήσης 2017 ύψους 52.666,39 €. Επιπλέον, βάσει των υπολογισμών της προσφεύγουσας ως προς τον προσδιορισμό των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, όπως αποτυπώνονται στον 3° ως άνω ισχυρισμό, το ποσό των μη εκδοθέντων αποδείξεων που προστέθηκε από τον έλεγχο στα έσοδα και στις εκροές τις προσφεύγουσας έπρεπε να ήταν πολύ μικρότερο. Περαιτέρω, είναι εσφαλμένος ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων, καθώς είναι αδύνατο να θεωρείται ότι στην τριετία 2017-2019 τα έσοδα που προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο είναι αυξημένα δυσανάλογα σε σχέση με το κόστος πωληθέντων.
9. Ακύρωση πράξεων λόγω μη τήρησης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, καθώς ο μερικός έλεγχος ΦΠΑ, και ο μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος δεν διενήργησε καμία ελεγκτική επαλήθευση, στην εντολή ελέγχου δεν γίνεται οποιαδήποτε αναφορά στην Απόφαση Α.1413/04.11.2019 με αποτέλεσμα τον παράνομο αιφνιδιασμό της.
10. Ακύρωση πράξεων λόγω μη τήρησης ουσιώδους τύπου, και συγκεκριμένα προσβολή δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης. Δεν ελήφθησαν υπόψη οι απόψεις του προσφεύγοντος επί των διαπιστώσεων του ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ 1 του άρθρου 23 του ΚΦΔ 'Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης':

«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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ 3α' του άρθρου 15 του ΚΦΔ, όπως προστέθηκε με το άρθρο 29 παρ.1 του ν.4646/2019:

«Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να ζητά, με έγγραφο ή ηλεκτρονικό αίτημα, από κάθε διαχειριστή ψηφιακής πλατφόρμας, η οποία δραστηριοποιείται στην οικονομία του διαμοιρασμού, ανεξάρτητα από το εάν αυτή έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 6 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) ή στις διατάξεις των ΣΑΔΦ που έχει συνάψει η Ελλάδα, οποιαδήποτε πληροφορία ή στοιχείο σχετικά με πρόσωπα που χρησιμοποιούν την πλατφόρμα ως πωλητές, για τα οποία προκύπτουν φορολογικές υποχρεώσεις στην ημεδαπή.

Οι κατά τα ως άνω αιτούμενες πληροφορίες ή στοιχεία παρέχονται ή διαβιβάζονται από τον διαχειριστή ψηφιακής πλατφόρμας στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων μέχρι την τελευταία ημέρα του επόμενου μήνα από τον μήνα παραλαβής του αιτήματος. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου δύναται να παρατείνεται κατά έναν (1) μήνα, ανάλογα με τον όγκο των αιτούμενων πληροφοριών ή στοιχείων κατόπιν υποβολής αιτήματος από τον διαχειριστή της ψηφιακής πλατφόρμας. Οι πάροχοι υπηρεσιών διαδικτύου (ISPs) και κάθε άλλο πρόσωπο, φυσικό ή νομικό ή νομική οντότητα ή αρχή διαβιβάζουν στη Φορολογική Διοίκηση, κατόπιν σχετικού αιτήματός της με το οποίο ορίζεται ο χρόνος και ο τρόπος διαβίβασης, κάθε στοιχείο που έχουν στην κατοχή τους και αφορά στα πρόσωπα, τα οποία έχουν την ιδιοκτησία, τη χρήση ή/και την ευθύνη λειτουργίας ή/και διαχείρισης των ιστοτόπων/ονομάτων χώρου των ανωτέρω ψηφιακών πλατφορμών.»

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

1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση 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, στο άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «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, σύμφωνα με όσα ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) '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.

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.

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.

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.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.

11. Στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία) καταχωρείται η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης, κατά περίπτωση, του σχετικού παραστατικού.

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. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 του ν.4308/2014 «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... 3... 4...5. Με στοιχείο λιανικής πώλησης εξομοιώνεται κάθε άλλο έγγραφο που περιλαμβάνει τα δεδομένα του στοιχείου λιανικής πώλησης και αντίτυπο αυτού παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

6... 7...8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου.

9...10. Οι οντότητες δύνανται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με τη χρήση υπηρεσιών παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης, αντί της χρήσης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών της παραγράφου 8.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13§1 του ν.4308/2014 «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.
- 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 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 τις διατάξεις του άρθρου 58Α του ΚΦΔ:

«1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, 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.

Στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) 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 χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης

απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

5. Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παραγράφων 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παραγράφου 2. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παραγράφου 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του 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 49 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) ορίζεται ότι: «1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει Πράξη Προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο. ...»

Επειδή, με το άρθρο 21 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισης της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.»

Επειδή σύμφωνα με την Α. 1413/2019 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με θέμα «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)»:

«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 φορολογούμενους 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 αποκρυβείσας 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) εργασίμων 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 φορολογούμενου 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 ΕΞ 2017/31-07-2017 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, εν προκειμένω, σύμφωνα με τις από εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, οι υπό κρίση διαφορές στη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ της προσφεύγουσας προέκυψαν κατόπιν της διαπίστωσης μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πώληση αγαθών / για εκτελεσμένες παραγγελίες, βάσει αντιπαραβολικού ελέγχου που διενεργήθηκε από την ΥΕΔΔΕ Αττικής μεταξύ του αρχείου των εκδοθεισών ΑΛΠ από τους εν χρήσει ΦΗΜ και του αρχείου των παραγγελιών μέσω ηλεκτρονικών πλατφορμών, για το διάστημα από 23.05.2017 έως και 01.09.2019. Ειδικότερα διαπιστώθηκαν παραβάσεις μη έκδοση φορολογικών στοιχείων αξίας συνολικής καθαρής αξίας ύψους 65.698,28 € (ΦΠΑ 15.767,59 €) το διάστημα 23.5.2017-31.12.2017, ύψους 231.400,00 € (ΦΠΑ 55.536,00 €) στο φορολογικό έτος 2018, και ύψους 337.567,33 € (ΦΠΑ 59.629,33 €) στο φορολογικό έτος 2019, για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι αρ. Πράξεις Επιβολής Προστίμου φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης. Κατά των εν λόγω Πράξεων Επιβολής Προστίμου έχει ασκηθεί η αρ. ενδικοφανής προσφυγή, η οποία εξετάστηκε και απορρίφθηκε με την αρ. απόφαση της Υπηρεσίας μας. Σύμφωνα με το αρχείο της Υπηρεσίας μας δεν έχει ασκηθεί δικαστική προσφυγή κατά της εν λόγω απόφασης.

Επειδή, οι με αρ. 1 έως και 7 ανωτέρω προβαλλόμενοι με την παρούσα προσφυγή ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, που αφορούν τις διαπιστωθείσες παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων αξίας από την ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας, έχουν ήδη εξεταστεί και απορριφθεί με τη με την αρ. απόφαση της Υπηρεσίας μας, και συνεπώς είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι και αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Επειδή, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι κατά τον προσδιορισμό αποτελεσμάτων φορολογικού έτους 2018 ο έλεγχος δεν μετέφερε για συμψηφισμό τη ζημιά χρήσης 2017 ύψους 52.666,39 €, είναι απορριπτέος ως αβάσιμος, δεδομένου ότι σύμφωνα με την αρ. Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, τα εισοδήματα της προσφεύγουσας από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίστηκαν στο ποσό των 116.157,94 €, που προκύπτει μετά την αφαίρεση της ζημιάς χρήσης 2017 ποσού 52.666,39 € από τα καθαρά αποτελέσματα. Αναλυτικότερα:

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	
Δηλωθέντα Ακαθάριστα Έσοδα διαχειριστικής περιόδου 2018	261.807,10
Πλέον αποκρυβέντα 231.400,00€ = Σύνολο Ακαθάριστων Εσόδων ελέγχου χρήσεως 2018	493.207,10
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	
Κόστος Πωληθέντων	123.328,87
Αμοιβές & έξοδα Προσωπικού	71.704,20
Διάφορα Έξοδα	165.780,08
Αποσβέσεις παγίων	9.421,72
Σύνολο Δαπανών	246.906,00
Δηλωθέντα καθαρά αποτελέσματα	-108.427,77
Πλέον δηλωθείσες λογιστικές διαφορές	45.852,10

Συνολικά καθαρό κέρδος βάσει ελέγχου	168.824,33
Μείον ζημιά χρήσης 2017	52.666,39
Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογικού έτους 2018	116.157,94

Επειδή, με την παρούσα προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας, καθώς ο μερικός έλεγχος ΦΠΑ, και ο μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος δεν διενήργησε καμία ελεγκτική επαλήθευση. Περαιτέρω προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι στην εντολή ελέγχου δεν γίνεται οποιαδήποτε αναφορά στην Απόφαση Α.1413/04.11.2019.

Ωστόσο, ο εν λόγω ισχυρισμός είναι απορριπτέος ως αβάσιμος δεδομένου ότι, εν προκειμένω, λαμβάνοντας υπόψη τις ως άνω παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, και κατ'εφαρμογή της Α.1413/04.11.2019 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, εκδόθηκε η υπό κρίση εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου από το γραφείο, για τις φορολογίες εισοδήματος και ΦΠΑ, προκειμένου, λαμβάνοντας υπόψη την καταλογισθείσες παραβάσεις της μη έκδοσης, να εκδοθούν οι σχετικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου με την προσθήκη της αποκρυσθαίνουσας φορολογητέας ύλης, τηρούμενης της διαδικασίας του άρθρου 28 του ΚΦΔ. Περαιτέρω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, στην αρ. εντολή ελέγχου, βάσει της οποίας διενεργήθηκε ο υπό κρίση έλεγχος, αναγράφεται (χειρόγραφα) «σύμφωνα με την Α.1413/7.11.2019». Η εν λόγω εντολή ελέγχου, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και όπως αναφέρεται στο από έγγραφο απόψεων του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής επί της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ΚΦΔ, με ηλεκτρονική κοινοποίηση, στις, μαζί με τη γνωστοποίηση της δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων. Περαιτέρω, στην εν λόγω εντολή, στις παρατηρήσεις, αναφέρεται ότι η εντολή ελέγχου εκδόθηκε βάσει των αρ. δελτίων πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής. Επίσης, στο Σημείωμα Διαπιστώσεων του ελέγχου αναγράφεται ότι η εν λόγω εντολή ελέγχου είχε εκδοθεί βάσει της Α.1413/2019 απόφασης. Επιπλέον, ήταν ήδη γνωστό στην προσφεύγουσα ο έλεγχος που είχε διενεργηθεί σχετικά με τη διαπίστωση των υπό κρίση παραβάσεων μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τα αποτελέσματα του οποίου και οι πράξεις επιβολής προστίμου της είχαν κοινοποιηθεί ήδη από τις

Ως εκ τούτου, οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 79 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μία πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνο αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.

Επειδή, περαιτέρω, με την υπό κρίση προσφυγή, προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν λόγω μη τήρησης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, και ειδικότερα λόγω έλλειψης σαφούς, ειδικής, επαρκούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων βασίστηκε σε παντελώς ανακριβή δεδομένα και παραδοχές.

Ωστόσο, οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, που συντάχθηκε λαμβάνοντας υπόψη τα αποτελέσματα του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής βάσει του οποίου διαπιστώθηκαν οι

παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων. Στις εν λόγω εκθέσεις αναφέρονται όλες οι διατάξεις και όλα τα πραγματικά περιστατικά που είναι απαραίτητα για την αιτιολόγηση των προσβαλλόμενων πράξεων. Το ύψος της αξίας των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, που προστέθηκαν ως αποκρυβείσα ύλη, είχε ήδη προσδιοριστεί από τον διενεργηθέντα έλεγχο της ΥΕΔΔΕ Αττικής, και για τις σχετικές παραβάσεις έχει λάβει ήδη θέση η Υπηρεσίας μας με την αρ. απορριπτική απόφασή της.

Επειδή, με την παρούσα προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι δεν τηρήθηκε η αρχή της προηγούμενης ακρόασης. Ωστόσο, όπως προκύπτει από τις υπό κρίση εκθέσεις ελέγχου το με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων και οι πράξεις προσωρινού προσδιορισμού εισοδήματος και ΦΠΑ φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019 επιδόθηκαν στην προσφεύγουσα την Επί των εν λόγω διαπιστώσεων η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αριθμό πρωτ. υπόμνημα. Οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν έγιναν δεκτοί και κατόπιν εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν τηρήθηκε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις έκθεσεις ελέγχου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της, και την επικύρωση των αρ. πρωτ. Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019, αντίστοιχα, και κατά των με αρ. πρωτ. Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

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

- Αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής

Διαφορά φόρου	4.368,84 €
Σύνολο φόρου για Καταβολή	4.368,84 €
Διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση	11.398,74 €

- Αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, προσδιορίστηκε διαφορά ΦΠΑ ύψους 64.165,92 €, και διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση ύψους 2.768,82 €.

Διαφορά φόρου	64.165,92 €
Σύνολο φόρου για Καταβολή	64.165,92 €
Διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση	2.768,82 €

- Αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής

Διαφορά φόρου	42.271,11€
Σύνολο φόρου για Καταβολή	42.271,11€
Διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση	20.127,04 €

- Αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017

Διαφορά φόρου	0,00 €
Σύνολο φόρου για Καταβολή	0,00 €

- Αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής

Διαφορά φόρου	45.290,50 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	22.645,26 €
Διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	7.812,82 €
Διαφορά τέλους επιτηδεύματος	650,00 €
Σύνολο φόρου για Καταβολή	76.398,58 €

- Αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής

Διαφορά φόρου	87.749,81 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	43.874,91 €
Διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	16.300,00 €
Σύνολο φόρου για Καταβολή	147.924,72 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

**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.