



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 04.09.2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 609

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332249

E-Mail : ded.thess@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 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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής προσφυγήςενδικοφανή προσφυγή: α) της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία, β) του, γ) του και δ) του, κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης:

α) της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. /επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.05.2017-31.12.2017,

β) της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. /επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018

γ) της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. /επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019

δ) της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. /επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2020-31.12.2020 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής

7. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥυπόμνημα (αρ. 63 Ν. 4987/22) των προσφευγόντων.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής προσφυγήςενδικοφανούς προσφυγής α) της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία, β) του, γ) του και δ) του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, καθώς και επί του με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥυπομνήματος (αρ. 63 Ν. 4987/22) των προσφευγόντων και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. /επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.05.2017-31.12.2017, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ύψους 9.436,85€ και καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας (καφέ μπαρ) φόρος ύψους 48.021,03€, κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών της από 303.139,10€ βάσει δήλωσης σε 542.542,41€ βάσει ελέγχου, μετά την προσθήκη αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης ύψους 239.403,31€, λόγω έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων εσόδου.

Με την με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. /επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος ύψους 96.846,88€ πλέον προστίμου άρθρου 58^α του Ν. 4987/2022 4.718,42€, ήτοι συνολικό ποσό 101.565,30€, κατόπιν α) προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών της από 640.611,34€ βάσει δήλωσης σε 1.004.819,82€ βάσει ελέγχου, μετά την προσθήκη αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης ύψους 364.208,48, λόγω έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων εσόδου β) μη αναγνώρισης του πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης φορολογικής περιόδου ύψους 9.436,85€.

Με την με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. /επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ύψους 391,01€ και καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος ύψους 81.741,35€ πλέον προστίμου άρθρου 58^α του Ν. 4987/2022 224,29€, ήτοι συνολικό ποσό 81.965,64€, κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών της από 674.490,19€ βάσει δήλωσης σε 1.024.200,20€ βάσει ελέγχου, μετά την προσθήκη αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης ύψους 346.211,69€, λόγω έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων εσόδου

Με την με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. /επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2020-31.12.2020, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος ύψους 1.555,66€ πλέον προστίμου άρθρου 58^α του Ν. 4987/2022 254,88€, ήτοι συνολικό ποσό 1.810,54€, κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών της από 360.470,34€ βάσει δήλωσης σε 370.650,70€ βάσει ελέγχου, μετά την προσθήκη αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης ύψους 10.180,36€, λόγω έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων εσόδου.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της απόέκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία δυνάμει της υπ' αρ.εντολής του Προϊσταμένου της.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ.(αρ. πρωτ. Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης) έγγραφο της Υποδιεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας (Τμήμα Φορολογικής Αστυνόμευσης και Ασφαλιστικής Προστασίας), με το οποίο διαβιβάστηκε η από πληροφοριακή έκθεση ελέγχου που αφορούσε την προσφεύγουσα εταιρία. Όπως διαπιστώθηκε, κατά τα φορολογικά έτη 2017, 2018, 2019 και 2020 εκδόθηκαν ανακριβώς 53.358 φορολογικά στοιχεία πωλήσεων, συνολικής καθαρής αξίας ανακρίβειας 981.336,67€ πλέον Φ.Π.Α. 203.737,70€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 του Ν. 4987/2022 και των άρθρων 8 έως και 15 Ν. 4308/2014.

Η Ζ΄ Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, λαμβάνοντας υπόψη τα πορίσματα του ελέγχου της Οικονομικής Αστυνομίας κατέληξε στην διαπίστωση ότι η προσφεύγουσα εταιρεία κατά την φορολογική περίοδο 05/05/2017-07/01/2020 εξέδωσε ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης σε 53.358 περιπτώσεις συνολικής αξίας ανακρίβειας 958.288,04€ πλέον Φ.Π.Α. 227.205,49€. Συντάχθηκε η σχετική από έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π. (Ν. 4308/2014 και του άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ.) και σε βάρος της εταιρείας επιβλήθηκαν οι κυρώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ., ήτοι πρόστιμο συνολικού ύψους 113.602,75€ (50% * 227.205,49€) με την με αρ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου 58^Α Κ.Φ.Δ., κατά της οποίας η προσφεύγουσα εταιρεία άσκησε ενώπιον της υπηρεσίας μας την με αρ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε με την υπ' αρ. απόφαση, ως απαράδεκτη, λόγω εκπρόθεσμης άσκησής της.

Στην συνέχεια, η προσφεύγουσα εταιρεία άσκησε ενώπιον του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης τηνπροσφυγή, υποβάλλοντας παράλληλα αίτηση εξώδικης επίλυσης φορολογικής διαφοράς (αρ. φακέλου) στην Επιτροπή Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών του άρθρου 16 του ν. 4714/2020. Η Επιτροπή εξέτασε το αίτημα της προσφεύγουσας εταιρείας (σχετ. το με αρ. πρωτοκόλλου πρακτικό), απορρίπτοντας τον ισχυρισμό περί πρόδηλης έλλειψης φορολογικής υποχρέωσης, αποδεχόμενη παράλληλα το αίτημα περί υπαγωγής της σε εξώδικη επίλυση της φορολογικής διαφοράς και μειώνοντας το ποσό του προστίμου από 113.602,74€ σε 28.400,69€ (ποσοστό έκπτωσης 75%). Ακολούθως η προσφεύγουσα εταιρεία παραιτήθηκε από την άσκηση τηνπροσφυγής.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας – Έλλειψη προηγούμενης ακρόασης λόγω μη λήψης υπόψη των απόψεων της εταιρείας (αρ. 28 παρ. 1 Κ.Φ.Δ., αρ. 6 παρ. 2 εδ. δ' ΚΔΔιαδ).
2. Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας – Έλλειψη σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου ως προς την ανακρίβεια των φορολογικών στοιχείων (αρ. 17 ΚΔΔιαδ, αρ. 28 παρ. 2, 64 παρ. 1 Κ.Φ.Δ.).
3. Παραβίαση ουσιαστικής διάταξης νόμου – Πλάνη περί τα πράγματα ως προς την ανακρίβεια έκδοσης των φορολογικών στοιχείων.
4. Παραβίαση ουσιαστικής διάταξης νόμου – Πλάνη περί τα πράγματα ως προς τον υπολογισμό την δήθεν αποκρυβείας φορολογητέας ύλης και τον προσδιορισμό φόρων και προστίμων.

Ως προς το παραδεκτό της άσκησης υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής:

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63§1 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του τρίτου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου.....».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 64 ΚΔΔ ότι: «1. Προσφυγή μπορεί να ασκήσει εκείνος: α) ο οποίος έχει άμεσο, προσωπικό και ενεστώς έννομο συμφέρον, ή β) στον οποίο αναγνωρίζεται τέτοιο δικαίωμα από ειδική διάταξη νόμου». Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, άμεσο και προσωπικό έννομο συμφέρον να αμφισβητήσει την ύπαρξη και την έκταση οφειλής έχει αυτός που μνημονεύεται συγκεκριμένα στην οικεία πράξη, είτε ως αμέσως βαρυνόμενος είτε ως αλληλεγγύως υπόχρεος σε καταβολή (ΣτΕ 2208-2223, 2381/2013 πρβλ. ΣτΕ 1316-7/2012 επταμ., 571, 611, 2597, 4116/2001, 4327/1998, 4166/1999, 1764/ 1994 επταμ, 612/1992, 108/1992 επταμ., 2492/1991, 4448-50/1987, κ.α.), καθώς και όποιος έχει ίδια και αυτοτελή φορολογική υποχρέωση βάσει ειδικής διάταξης νόμου (ΣτΕ 2208/2013, 2381/2013 πρβλ. 3503/1999 κ. α.), από την οποία απορρέει και δικαίωμα προς άσκηση προσφυγής.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 249 του Ν. 4072/2012: «1. Ομόρρυθμη είναι η εταιρεία με νομική προσωπικότητα που επιδιώκει εμπορικό σκοπό και για τα χρέη της οποίας ευθύνονται παράλληλα όλοι οι εταίροι απεριόριστα και εις ολόκληρον.».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 50 παρ. 4 (7) (5) του Κ.Φ.Δ., όπως τροποποιήθηκε και ισχύει: «Πρόσωπα ευθυνόμενα για την καταβολή φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με το παρόν άρθρο δύνανται να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεση του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα».

Επειδή τα αλληλεγγύως συνυπεύθυνα με το ν.π. πρόσωπα μπορούν να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεσή του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα και συνεπώς ενδικοφανή προσφυγή στη ΔΕΔ, κατά τις διατάξεις του άρθρου 63 ΚΦΔ, προβάλλοντας λόγους

περί ελλείψεως των κατά νόμον προβλεπόμενων προϋποθέσεων γένεσης της αλληλέγγυας ευθύνης τους ή, πέραν των λόγων αυτών και λόγους, αναγόμενους στη νομιμότητα της οικείας καταλογιστικής πράξης ή της εν γένει φορολογικής οφειλής του κυρίως υπόχρεου νομικού προσώπου (2816/2020 απόφαση ΣΤΕ).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 70 παρ. 1 του Ν. 2717/99: «1. Είναι απαράδεκτη η άσκηση δεύτερης προσφυγής από τον ίδιο προσφεύγοντα κατά της αυτής πράξης ή παράλειψης. Κατ' εξαίρεση, επιτρέπεται η άσκηση δεύτερης προσφυγής, όταν η πρώτη έχει απορριφθεί τελεσιδίκως για οποιονδήποτε τυπικό λόγο και σε κάθε περίπτωση, εκτός από αυτή της απόρριψής της ως εκπρόθεσμης, καθώς και όταν ο προσφεύγων κλήθηκε κατ' εφαρμογή των άρθρων 28 παράγραφος 3, 139Α και 277 παράγραφος 1 του παρόντος Κώδικα. Η προσφυγή αυτή ασκείται εντός προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από την κοινοποίηση της τελεσιδικίας απόφασης και τα αποτελέσματα της άσκησης της ανατρέχουν στο χρόνο άσκησης της πρώτης».

Επειδή από την εταιρεία με την επωνυμία, δια του νόμιμου εκπροσώπου της (διαχειριστή), καθώς και από τον ανωτέρω ατομικά ασκήθηκε κατά των ιδίων πράξεων, η με αρ. πρωτ. ηλεκτρονικής υποβολήςενδικοφανής προσφυγή με όμοιο περιεχόμενο, για την οποία εκδόθηκε η υπ' αρ.απορριπτική απόφαση της υπηρεσίας μας.

Επειδή η ενδικοφανής προσφυγή υπογράφεται ψηφιακά μόνο από το ομόρρυθμο μέλος της προσφεύγουσας εταιρείας και όχι από τους λοιπούς εταίρους.

Επειδή η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή κατά των υπ' αρ.πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης ασκείται παραδεκτώς από τον που την υπογράφει.

Αντίθετα ασκείται απαραδέκτως από την εταιρεία με την επωνυμίανομίμως εκπροσωπούμενη λόγω άσκησης έτερης ενδικοφανούς προσφυγής κατά των ιδίων πράξεων και από τα ομόρρυθμα μέλη αυτής των οποίων δεν φέρει την ψηφιακή υπογραφή, ελλείπει ενεργητικής νομιμοποίησης.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Επειδή με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζεται ότι «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. (...)».

Επειδή με το άρθρο 28 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

«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.....».

Επειδή με το άρθρο 5 παρ. 3 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικά...3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν.4727/2020 (Α'184) ή στον λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο

εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ... ».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν στο σύνολό τους λόγω παραβίασης του ουσιώδους διαδικαστικού τύπου της προηγούμενης ακρόασης (αρ. 6 παρ. 2 εδ. δ' ΚΔΔιαδ, αρ. 28 παρ. 1 ΚΦΔ), συνιστάμενης στο ότι από την αιτιολογία της επίδικης με αριθ. Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Λειτουργιών της Α.Α.Δ.Ε. δεν προκύπτει ότι ο φορολογικός έλεγχος έλαβε υπόψη του τους προβληθέντες διά του με αριθ. πρωτ. υπομνήματος απόψεων αρ. 28 Κ.Φ.Δ. ουσιώδεις ισχυρισμούς της εταιρίας, αφού δεν διέλαβε καμία απολύτως αιτιολογική σκέψη και δη ειδική, σαφή και επαρκή για την απόρριψη των περισσότερων εξ αυτών.

Επειδή από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση μερικού φορολογικού Φ.Π.Α. του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης προκύπτουν τα ακόλουθα:

Μετά το πέρας του ελέγχου που διενεργήθηκε στην εταιρεία από την ανωτέρω φορολογική αρχή συντάχθηκε το υπ' αριθ. σημείωμα άρθρου 28 του ΚΦΔ και ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013 (ΦΕΚ Β'3366/31.12.2013), το οποίο εστάλη με την υπ' αριθ. πρωτ. συστημένη επιστολή στην εταιρία, με συνημμένους τους σχετικούς προσωρινούς προσδιορισμούς εισοδήματος και Φ.Π.Α. Στο σημείωμα αυτό διατυπώθηκαν αναλυτικά οι παραβάσεις που διαπίστωσε ο έλεγχος (έκδοση ανακριβών φορολογικών στοιχείων), αλλά και προσδιορίστηκαν με ακρίβεια οι αναλογούντες φόροι (εισοδήματος και Φ.Π.Α.) μετά των προβλεπόμενων προστίμων, ενώ παράλληλα τάχθηκε προθεσμία είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίησή του έτσι ώστε η εταιρεία να υποβάλει εγγράφως και ηλεκτρονικώς τις απόψεις της.

Ακολούθως, η εταιρεία υπέβαλε στην φορολογική αρχή το υπ' αριθ. πρωτ. ΕΜΠ υπόμνημα, διατυπώνοντας τις αιτιάσεις της για τον διενεργηθέντα έλεγχο.

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι τηρήθηκε η διαδικασία που προβλέπεται στις διατάξεις του άρθρου 28 ΚΦΔ. περί άσκησης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, πράγμα που κατ' ουσία ούτε ο προσφεύγων αμφισβητεί, ενιστάμενος για την μη πλήρη αιτιολόγηση (όπως υποστηρίζει) της απόρριψης των ισχυρισμών που προέβαλε η εταιρεία με το υπόμνημά της.

Επειδή στο υπ' αριθ. σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου άρθρου 28 ΚΦΔ γίνεται εκτενής αναφορά του τρόπου με τον οποίο προσδιορίστηκε η αποκρυσταλλώμενη ύλη λόγω της ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων από την εταιρεία κατά τις φορολογικές περιόδους

05.05.2017-31.12.2017, 01.01.2018-31.12.2018, 01.01.2019-31.12.2019 και 01.01.2020-31.03.2020, βάσει της οποίας αναπροσαρμόστηκαν ως προς τη φορολογία εισοδήματος τα οικονομικά αποτελέσματα εκάστου έτους και ως προς το Φ.Π.Α. η εκκαθάριση του φόρου. Περαιτέρω, στις συνταχθείσες από τον έλεγχο εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α όχι μόνο καταγράφονται αυτούσιοι οι ισχυρισμοί που προέβαλε η εταιρεία με το υπόμνημά της, αλλά περιλαμβάνεται αυτοτελές κεφάλαιο με τις θέσεις του ελέγχου επί αυτών, κρίνοντας ως βάσιμο τον ισχυρισμό Β.ΙΙΙ.3 (ο οποίος αφορούσε την φορολογία του Φ.Π.Α.) και παραθέτοντας παράλληλα τους λόγους για τους οποίους δεν έγιναν αποδεκτοί οι λοιποί ισχυρισμοί της.

Επειδή οι λόγοι, οι οποίοι σύμφωνα με τον προσφεύγοντα δεν εξετάστηκαν ουσιωδώς από την φορολογική αρχή στο στάδιο κοινοποίησης του σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. αφορούσαν την μέθοδο και την αξία απόκρυψης φορολογητέας ύλης τόσο στην φορολογία του εισοδήματος όσο και στην φορολογία του Φ.Π.Α, η οποία εξετάσθηκε και κρίθηκε με την από έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π. Ν. 4308/2014 και άρθρου 58^Α ν. 4174/2013 της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, βάσει της οποίας εκδόθηκε η υπ' αρ. πράξη οριστική πράξη επιβολής προστίμου 58^α Κ.Φ.Δ.. Κατά της πράξης αυτής η εταιρία άσκησε ενώπιον της υπηρεσίας μας την με αρ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε με την υπ' αρ. απόφαση, ως απαράδεκτη, λόγω εκπρόθεσμης άσκησης της.

Ακολούθως όπως προαναφέρθηκε η Επιτροπή Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών του άρθρου 16 του ν. 4714/2020 με το με αρ. πρωτ. Πρακτικό αποδέχθηκε το αίτημα της εταιρείας περί υπαγωγής της σε εξώδικη επίλυση της φορολογικής διαφοράς, μειώνοντας το ποσό του προστίμου από 113.602,74€ σε 28.400,69€ (ποσοστό έκπτωσης 75%).

Επειδή με το παραπάνω πρακτικό επιλύθηκε αμετάκλητα η εκκρεμής διαφορά, η οποία δεν δύναται να προσβληθεί με κανένα ένδικο βοήθημα ή μέσο. Επομένως, δεδομένου ότι υφίσταται αμετάκλητη απόφαση όσον αφορά το επιβληθέν πρόστιμο του άρθρου 58^α του Κ.Φ.Δ. για ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων και κατ' επέκταση για το ύψος της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης στα υπό κρίση φορολογικά έτη, ορθώς η φορολογική αρχή αντέτεινε ότι το ζήτημα της ορθότητας ελέγχου και του προσδιορισμού αποκρυβείσας ύλης έχει κριθεί.

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Αναφορικά με τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ.1 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) προβλέπεται ότι: «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.»

Επειδή με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι «.....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».

Επειδή, με το άρθρο 34 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος.»

Επειδή με το άρθρο 64 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) 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 επιπλέον, με το άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται 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».

Επειδή περαιτέρω, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, ερειδόμενη επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, συνταχθείσας από υπάλληλο άλλης

αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εν λόγω έκθεσης, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή με το άρθρο 65 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) 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 στην απόέκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, δυνάμει των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις παρατίθεται αναλυτικά ο τρόπος υπολογισμού της αποκρυβείας ύλης, βάσει της διαπίστωσης της έκδοσης από την εταιρεία αποδείξεων λιανικής πώλησης, ανακριβώς ως προς την αξία, κατά τις φορολογικές περιόδους 05.05.2017-31.12.2017, 01.01.2018-31.12.2018 και 01.01.2019-31.12.2019, σύμφωνα με το πόρισμα της από έκθεσης ελέγχου ΕΛΠ ν. 4308/2015 της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, με συνολικό ποσό ανακρίβειας 949.823,28€ και αναλογούντα Φ.Π.Α 226.159,59€. Περαιτέρω, στην υπό κρίση έκθεση περιγράφεται με σαφή και αναλυτικό τρόπο ο προσδιορισμός από τον έλεγχο της καθαρής και μικτής αξίας των ανακριβώς εκδοθέντων αποδείξεων λιανικής πώλησης. Επίσης αναφέρεται ο τρόπος υπολογισμού των φορολογητέων εκροών και του αναλογούντος φόρου αυτών με την προσθήκη της αποκρυβείας ύλης.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι επαρκώς αιτιολογημένες και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός των προσφευγόντων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή με το άρθρο 5 του Ν.4308/2014, ορίζεται ότι: *«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 νόμος7. 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».

Επειδή στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου»,

Στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,»

Στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...

άρθρο 4 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

Στο άρθρο 4 παρ 1, ότι: «1. Οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 3, θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες. Στις δραστηριότητες αυτές περιλαμβάνονται και η εξόρυξη, οι δραστηριότητες των αγροτών και των ελεύθερων επαγγελματιών, καθώς και η εκμετάλλευση ενός ενσώματου ή αυλού αγαθού με σκοπό την απόκτηση από αυτό εσόδων».

Στο άρθρο 19 παρ 1, ότι: «1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή».

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, βάσει της από πληροφοριακής έκθεσης της Υποδιεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας Βορείου Ελλάδος η εταιρεία κατά τα έτη 2017,2018,2019 και 2020 εξέδωσε: α) 49.656 αποδείξεις λιανικής με έκπτωση, με συνολική μεικτή αξία εκπτώσεων 1.777.670,37€ και β) 3.702 αποδείξεις μηδενικής αξίας με συνολική μεικτή αξία αγαθών 7.404,00€. Ακολούθως, διενεργήθηκε έλεγχος από τη Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσ/νίκης που στηρίχθηκε στην ως άνω έκθεση και συντάχθηκε η από έκθεση ελέγχου ΕΛΠ Ν. 4308/13 και ΚΦΔ Ν. 4174/13, το πόρισμα της οποίας λήφθηκε υπόψη από τον υπό κρίση έλεγχο στη φορολογία του Φ.Π.Α.

Επειδή βάσει της από έκθεσης ΕΛΠ της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης η καθαρή και μικτή αξία της ανακρίβειας προσδιορίστηκε από τον έλεγχο τόσο για τις περιπτώσεις έκδοσης αποδείξεων με έκπτωση όσο και με μηδενική αξία, όπως και ο αναλογών Φ.Π.Α. . Συγκεντρωτικά, όσον αφορά τα έτη 2017-2018-2019 από τον έλεγχο ΕΛΠ, διαπιστώθηκε η έκδοση ανακριβών φορολογικών στοιχείων (Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης) ως ακολούθως:

ΕΤΟΣ	ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
2017	13.316	296.859,91	239.403,11	57.456,80
2018	15.924	451.618,51	364.208,48	87.410,03
2019	23.520	427.504,45	346.211,69	81.292,76
ΣΥΝΟΛΟ	52.760	1.175.982,87	949.823,28	226.159,59

Με βάση τις διαπιστώσεις αυτές όσον αφορά την φορολογία του ΦΠΑ ο έλεγχος για τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών της εταιρείας, των φορολογικών περιόδων 05.05.2017-31.12.2017, 01.01.2018-31.12.2018, 01.01.2019-31.12.2019 και 01.01.2020-31.12.2020 έλαβε υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα όπως αυτά προσδιορίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος. Συγκεκριμένα, οι εκροές βάσει ελέγχου προσαυξήθηκαν με την καθαρή αξία της διαπιστούμενης αποκρυβείας ύλης από την ανακριβή έκδοση και αντίστοιχα προσαυξήθηκε ο ΦΠΑ των εκροών. Επίσης, αναπροσαρμόστηκαν οι φορολογητέες εκροές Α' τριμήνου 2020 (01.01.2020 έως 31.03.2020) με το ποσό των 8.045,40 ευρώ που αντιστοιχεί στην προσδιορισθείσα, από τον έλεγχο, καθαρή αξία της αποκρυβείας ύλης των ανακριβών εκδοθέντων στοιχείων, κατά το διάστημα 01.01.2020 έως 07.01.2020 και αντίστοιχα ο ΦΠΑ των εκροών με το ποσό των 1.045,90 ευρώ. Περαιτέρω, για τον προσδιορισμό των εκροών

λήφθηκαν υπόψη και επιπλέον διαπιστώσεις που αφορούν ανακριβή μεταφορά από τα βιβλία στις υποβληθείσες δηλώσεις της εταιρείας και αναλύονται στην υπό κρίση έκθεση ελέγχου ΦΠΑ (πρβ.σελ.16). Τέλος θα πρέπει να σημειωθεί ότι οι φορολογητέες εισροές των ελεγχόμενων φορολογικών περιόδων και ο αναλογών φόρος αυτών, δεν διαφοροποιήθηκαν σε σχέση με τις υποβληθείσες δηλώσεις της εταιρείας

Κατόπιν των ανωτέρω, οι φορολογητέες εκροές και ο φόρος αυτών βάσει ελέγχου προσδιορίστηκαν για τις φορολογικές περιόδους 05.05.2017-31.12.2017, 01.01.2018-31.12.2018, 01.01.2019-31.12.2019 και 01.01.2020-31.03.2020 ως ακολούθως:

Φορολογική περίοδος	Φορολογητέες εκροές ελέγχου συντ 13%	Φορολογητέες εκροές ελέγχου συντ 24%	Φόρος εκροών	Γενικό σύνολο Φορολογητέων εισροών δήλωσης	Γενικό σύνολο φόρου εισροών	Διαφορά φόρου για απόδοση
2017	0,00	542.542,41	130.210,18	376.441,14	82.189,16	48.021,02
2018	0,00	1.004.819,92	241.156,78	538.942,44	153.746,72	87.410,06
2019	58.958,38	965.241,62	239.322,58	507.082,20	157.581,27	81.741,31
2020	134.274,24	236.376,46	74.186,00	255.016,07	72.630,34	1.555,66
Σύνολο						218.728,05

Επειδή ο προσφεύγων αμφισβητεί τις διαπιστώσεις του ελέγχου και υποστηρίζουν ότι οι αναγραφόμενες στα φορολογικά στοιχεία εκπτώσεις ήταν αληθείς και ακριβείς, προσκομίζοντας στοιχεία (δημοσιεύσεις για προσφορές και εκδηλώσεις, παράδοση κουπονιών, αφίσες εκπτώσεων) προς απόδειξη του ισχυρισμού του.

Επειδή τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν μπορούν να μεταβάλουν τις διαπιστώσεις του ελέγχου την μεθοδολογία του και την διαπιστωθείσα αξία της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, η οποία όπως προαναφέρθηκε αποτυπώνεται αναλυτικά στην από έκθεση Ε.Λ.Π. της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσ/νίκης, ερειδόμενη στην πληροφοριακή έκθεση της Υποδιεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας Βορείου Ελλάδος, το πόρισμα της οποίας κατέστη μη αμφισβητήσιμο, μετά την έκδοση και αποδοχή του υπ' αρ. πρωτ. πρακτικού επίλυσης της Επιτροπής Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών του άρθρου 16 του Ν. 4714/2020. Ο υπό κρίση έλεγχος έλαβε υπόψη την αποκρυβείσα ύλη, όπως προσδιορίστηκε από την ανωτέρω έκθεση, βάσει της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθ..... οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης. Σε κάθε περίπτωση του 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης προέβη σε πλήρως αιτιολογημένο προσδιορισμό της αποκρυβείσας ύλης, όπως αναλυτικά εκτέθηκε παραπάνω.

Οι περὶ του αντιθέτου ισχυρισμοὶ του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ. ηλεκτρονικής προσφυγήςενδικοφανούς προσφυγής ως απαράδεκτης στο βαθμό που ασκείται από την ομόρρυθμη εταιρεία με την επωνυμία και ως αβάσιμης κατά το μέρος που ασκείται από τον

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.05.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης

	Ποσό καταλογισμού
Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου προς έκπτωση	9.436,85€
Φόρος προστιθέμενης αξίας	48.021,03€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4987/2022

Υπ' αριθ.....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης

	Ποσό καταλογισμού
Φόρος προστιθέμενης αξίας	96.846,88€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α του Ν. 4987/2022	4.718,42€
Συνολικό ποσό για καταβολή	101.565,30€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4987/2022

Υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης

	Ποσό καταλογισμού
Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου προς έκπτωση	391,01€

Φόρος προστιθέμενης αξίας	81.741,35€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α του Ν. 4987/2022	224,29€
Συνολικό ποσό για καταβολή	81.965,64€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4987/2022

Υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2020-31.12.2020 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης

	Ποσό καταλογισμού
Φόρος προστιθέμενης αξίας	1.555,66€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α του Ν. 4987/2022	254,88€
Συνολικό ποσό για καταβολή	1.810,54€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4987/2022

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους προσφεύγοντες.

Ακριβές αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.