



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 07-11-2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1809

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604537
E-mail : ded.ath@aade.gr

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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από **07-07-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΙΚΕ» με ΑΦΜ, με διεύθυνση άσκησης δραστηριότητας επί της οδού, Πειραιά κατά της με αριθμό/07-06-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **07-07-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΙΚΕ» με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα από τον εκπρόσωπό της με ΑΦΜ και μετά τη μελέτη των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την προσβαλλόμενη πράξη επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 21.216,72 ευρώ λόγω ανακριβούς έκδοσης κατά το φορολογικό έτος 2017 τεσσάρων χιλιάδων τετρακοσίων εβδομήντα δύο (4.472) Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης καθαρής αξίας 176.806,06 ευρώ και ΦΠΑ 42.433,45 ευρώ από τον εν χρήσει Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ με αριθμό μητρώου κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 8, 12 και 13 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 58Α του ΚΦΔ.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται από την από 16-05-2023 έκθεση μερικού ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικών ετών 2016 - 2019 κατόπιν των οικείων εντολών ελέγχου επεξεργασίας των ηλεκτρονικών αρχείων txt των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων που κατασχέθηκαν από τον εν χρήσει Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ με αριθμό μητρώου και της άρσης τραπεζικού απορρήτου. Σκοπός του ελέγχου αποτέλεσε η διερεύνηση του περιεχομένου των εκδοθεισών προσωρινών αποδείξεων και εκδοθέντων δελτίων παραγγελίας χρονικής περιόδου από 07-03-2017 έως 16-12-2019 σε σύγκριση με τις εκδοθείσες αποδείξεις και τα τιμολόγια πώλησης. Ο έλεγχος διαπίστωσε για την προσφεύγουσα ότι διενεργεί εκπώσεις επί των εκδοθέντων αποδείξεων λιανικής πώλησης ως εξής:

- είτε με έκπτωση στο σύνολο της αξίας του παραστατικού,
- είτε απομειώνοντας την τιμή μονάδας με την οποία τιμολογεί τα πωληθέντα είδη σε σχέση με τις προσωρινές αποδείξεις.

Η απομείωση της φορολογητέας ύλης είναι δυσανάλογα μεγάλη σε σχέση με την αρχική αξία της απόδειξης αφού στην πλειονότητα των περιπτώσεων που αντιστοιχεί σε ποσοστό 73,15% των αποδείξεων λιανικής πώλησης για το χρονικό διάστημα από 07-03-2017 έως 16-12-2019, η αρχική τους αξία έχει μειωθεί σε ποσοστό που κυμαίνεται από 50% έως 100%, ενώ σε ποσοστό 63,05% επί των εκδοθεισών αποδείξεων λιανικής πώλησης έχει επέλθει μείωση της αρχικής τους αξίας σε ποσοστό 80% - 100%. Δεν διενεργήθηκε καμία έκπτωση σε τιμολόγια πώλησης.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στις 07-12-2019 διενεργήθηκε μερικός επιτόπιος έλεγχος από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής σύμφωνα με την με αριθμό/2019 εντολή του Προϊσταμένου της ανωτέρω υπηρεσίας και κατασχέθηκαν με την υπ' αριθμ./07-12-2019 έκθεση κατάσχεσης τα ηλεκτρονικά αρχεία txt που παρήχθησαν από τον Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ με αρ. μητρώου και αφορούσαν το διάστημα από 22-06-2016 έως 06-12-2019. Τα Ζ Νο (22-06-2016) έως Ζ Νο (07-11-2017) διαπιστώθηκε ότι ήταν κενά. Κατόπιν αυτού εκδόθηκε το υπ' αριθμ./07-12-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και η υπ' αριθμ./07-12-2019 Πρόσκληση σύμφωνα με την οποία ζητήθηκαν τα βιβλία, τα εκδοθέντα στοιχεία και τα ηλεκτρονικά αρχεία για τα κενά Ζ από την χρήση 2016 έως την ημερομηνία του ελέγχου.

Με την υπ' αριθ. πρωτ./16-12-2019 επιστολή του λογιστή της προσφεύγουσας και ζητήθηκε μηνιαία παράταση για την προσκόμιση των ανωτέρω. Κατόπιν με το με αρ. πρωτ./29-01-2020 έγγραφό του ενημέρωσε ότι από 01-01-2020 έχει διακόψει τη συνεργασία του με την ελεγχόμενη επιχείρηση και έχει παραδώσει όλα τα στοιχεία στο κο , υπάλληλο του νέου λογιστή της προσφεύγουσας, και

Με την με αριθμό/2020 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της ίδιας Υπηρεσίας κατασχέθηκαν με την υπ' αριθμ./29-01-2020 έκθεση κατάσχεσης τα ισοζύγια γενικής λογιστικής και τα ισοζύγια των λογαριασμών μηνιαίως της χρήσεως 2019 από το λογιστικό γραφείο του κου και κατόπιν αυτού εκδόθηκε το υπ' αριθ./02-01-2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και η υπ' αριθμ./29-01-2020 Πρόσκληση για διάθεση αρχείων, βιβλίων και στοιχείων με την οποία ζητούνταν τα τηρούμενα βιβλία και τα εκδοθέντα στοιχεία των χρήσεων 2016, 2017 και 2018.

Κατόπιν της με αριθμό/2020 εντολής ελέγχου κατασχέθηκαν με την υπ' αριθμ./29-01-2020 έκθεση κατάσχεσης τα μηνιαία ισοζύγια Μαρτίου 2016 - Δεκεμβρίου 2019 και τα ηλεκτρονικά αρχεία txt που παρήχθησαν από τον προαναφερόμενο μηχανισμό, ήτοι Ζ Νο ... - Νο και εκδόθηκε το/29-01-2020 ΣΔΕ - Κλήση προς Ακρόαση. Με την υπ' αριθ./30-01-2020 επιστολή του λογιστικού γραφείου του κου ζητήθηκε

παράταση προσκόμισης των ζητηθέντων και με την υπ' αριθμ./04-02-2020 επιστολή στην με αριθμό/29-01-2020 πρόσκληση προσκομίστηκε το ισοζύγιο Δεκεμβρίου σε δ' βάθμια ανάλυση, τα Ισοζύγια Ιανουαρίου - Δεκεμβρίου σε β' βάθμια ανάλυση και τα Ισοζύγια Ιανουαρίου - Δεκεμβρίου των εσόδων σε δ' βάθμια ανάλυση των χρήσεων 2016, 2017 και 2018.

Με τις υπ' αρ./2019 και/2019 εκθέσεις κατάσχεσης της Δ.Ο.Υ Α' Πειραιά κατασχέθηκαν τα ηλεκτρονικά αρχεία txt του ως άνω μηχανισμού από το Ζ Νο .../22-06-2016 έως το Ζ Νο/31-07-2019, συνεπεία της υπ' αρ. .../31-07-2019 εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου του Προϊσταμένου της ίδιας υπηρεσίας. Οι εν λόγω εκθέσεις κατάσχεσης διαβιβάστηκαν με το υπ' αρ./2020 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Πειραιά στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ για επεξεργασία λόγω σχετικού ελέγχου.

Κατόπιν της υπ' αριθμ./...../2020 και/2020 εντολής ελέγχου διενεργήθηκε έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 στα προσκομισθέντα βιβλία και στοιχεία και ζητήθηκαν τα κενά ηλεκτρονικά αρχεία txt για το χρονικό διάστημα από 22-06-2016 έως 07-11-2017.

Σύμφωνα με το με αριθμό/19-02-2020 έγγραφο της διαχειρίστριας της προσφεύγουσας, για εκείνη την χρονική περίοδο, κας, προσκομίστηκε το Ζ Νο(07-03-2017) έως Ζ Νο (06-11-2017) του ανωτέρω φορολογικού μηχανισμού ενώ η ίδια με υπεύθυνη δήλωσή της ανέφερε ότι τα Ζ Νο (22-06-2016) έως Ζ Νο(06-03-2017) έχουν απωλεσθεί λόγω καταστροφής του δίσκου που φυλάσσονταν, γεγονός το οποίο βεβαιώνεται και με σχετική δήλωση του τεχνικού που εξέτασε το δίσκο ενώ δεν φυλάχθηκαν αντίγραφα ασφαλείας. Κατόπιν της υπ' αρ./19-02-2020 έκθεσης κατάσχεσης των προσκομισθέντων αντιγράφων των αρχείων txt, εκδόθηκε το υπ' αριθμ./19-02-2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου. Σε συνέχεια της με αριθμό/2020 εντολής επεξεργασίας των κατασχεμένων, σε αντικατάσταση της με αριθμό/2020 αρχικής, εκδόθηκε η υπ' αριθμ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ 2020 ΕΜΠ Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού και έπειτα εκδόθηκε η με αριθμό/2020 εντολή επεξεργασίας των κατασχεμένων, σε αντικατάσταση της με αριθμό/2020 εντολής, καθώς και η υπ' αριθμ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ 2020 ΕΜΠ Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού. Βάσει της ανωτέρω εντολής, έγινε άρση τραπεζικού απορρήτου χρονικής περιόδου 01-01-2016 έως 31-12-2019 και προέκυψε ότι τηρείται ένας τραπεζικός λογαριασμός στην και δύο λογαριασμοί στην

Κατόπιν της υπ' αριθμ./2022 εντολής επεξεργασίας των κατασχεμένων σε αντικατάσταση της/2020, εκδόθηκε η υπ' αριθμ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ 2022 ΕΜΠ Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού.

Βάσει των ανωτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων ο έλεγχος διαπίστωσε την ανακριβή έκδοση (15.683) δεκαπέντε χιλιάδων εξακοσίων ογδόντα τριών Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης από 07-03-2017 έως 16-12-2019 συνολικής αξίας 981.055,60€ κατά παράβαση των διατάξεων 8, 12 και 13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την επανεξέταση και ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενη τα εξής:

1. Παράβαση ουσιώδους τύπου.
2. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου δια το φορολογικό έτος 2017.
3. Έλλειψη νομίμου αιτιολογίας – παντελής έλλειψη αποδείξεων – ουσία αβάσιμο της εκθέσεως μερικού ελέγχου.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΠΡΩΤΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ενώ η προσβαλλόμενη πράξη της κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά, η γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων

μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού επεστράφη ως αζήτητο με αποτέλεσμα να μην λάβει γνώση και να παραβιασθεί το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«1. α) Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.

β) Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου.

γ) Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.

δ) Εάν η εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου της παρ. 2 του άρθρου 58, της παρ. 2 του άρθρου 58Α ή της παρ. 1 του άρθρου 59, κατά περίπτωση. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης, σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.

ε) Εξαιρουμένων των δηλώσεων παρακρατούμενων φόρων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από τον προσδιορισμό του φόρου, το επιβληθέν σύμφωνα με την περ. δ' πρόστιμο περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος.

στ) Φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά, που έχουν προσδιορισθεί κατά τις περ. δ' και ε' δεν διαγράφονται ούτε συμψηφίζονται ή επιστρέφονται.

Με απόφαση του Διοικητή δύναται να καθορίζεται κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

3. α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου.

β) Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.

γ) Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου της παρ. 1 του άρθρου 58, της παρ. 2 του άρθρου 58Α ή της παρ. 2 του άρθρου 59, κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.

δ) Εξαιρουμένων των δηλώσεων παρακρατούμενων φόρων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από τον προσδιορισμό του φόρου, το επιβληθέν σύμφωνα με την περ. γ' πρόστιμο περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος.

ε) Φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που προσδιορίζονται κατά τις περ. γ' και δ' δεν διαγράφονται ούτε συμψηφίζονται ή επιστρέφονται.

Με απόφαση του Διοικητή δύναται να καθορίζεται κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας.»

Επειδή, με τις ως άνω διατάξεις προβλέπεται η δυνατότητα υποβολής αρχικών ή τροποποιητικών φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, με πρόβλεψη διαφορετικών κυρώσεων, ανάλογα με το στάδιο στο οποίο βρίσκεται ο έλεγχος.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 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 το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), ορίστηκε 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 τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«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.»

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου: «Για τις παραβάσεις των ανακριβώς εκδόσεων φορολογικών στοιχείων, που προέκυψαν από την επεξεργασία των ηλεκτρονικών αρχείων txt για το ελεγχόμενο διάστημα 07/03/2017 - 16/12/2019, εκδόθηκε το με αριθμό/06-04-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) Κλήση προς Ακρόαση με συνημμένα ένα έγγραφο πέντε (5) σελίδων και έναν οπτικό δίσκο CD-R με διαπιστώσεις του Ελέγχου και ο με αριθμό/06-04-2023 Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου. Τα εν λόγω έγγραφα θυροκολλήθηκαν λόγω απουσίας την 13/04/2023 στην οικία του διαχειριστή της ελεγχόμενης του παρουσία του μάρτυρος Ακόμη, με το από 13/04/2023 αποδεικτικό επίδοσης θυροκολλήθηκε επίσης η υπ' αριθμ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ 2022 ΕΜΠ Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού με συνημμένη την υπ. αρ./22 εντολή επεξεργασίας. Με την παραλαβή του ανωτέρω ΣΔΕ - Κλήση προς Ακρόαση, η ελεγχόμενη οντότητα είχε την δυνατότητα, εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της επίδοσης, να υποβάλει εγγράφως στην Υπηρεσία μας τις απόψεις της ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο. Η ελεγχόμενη οντότητα μέχρι και σήμερα δεν υπέβαλε στην Υπηρεσία μας γραπτά τυχόν αντιρρήσεις ως προς τις διαπιστώσεις του ελέγχου στο επιδοθέν ΣΔΕ - Κλήση Προς Ακρόαση και ως εκ τούτου οι παραβάσεις παραμένουν ως έχουν.»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή ενήργησε εφαρμόζοντας τις κείμενες φορολογικές διατάξεις όπως αναφέρεται ανωτέρω αφού κοινοποίησε με θυροκόλληση το με αριθμό/06-04-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.)- Κλήση προς Ακρόαση με το οποίο δόθηκε η δυνατότητα της προσφεύγουσας να εκθέσει τις απόψεις της. Επομένως, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΔΕΥΤΕΡΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ΚΦΔ:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης..».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 του ΚΦΔ:

«1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.»

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης λήγει εντός πέντε ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, ήτοι την 31-12-2023. Η αρμόδια φορολογική αρχή εξέδωσε και κοινοποίησε την προσβαλλόμενη πράξη φορολογικού έτους 2017 εντός του έτους 2023, ήτοι εντός της πενταετίας από τη λήξη του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία υποβολής δήλωσης και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η προσβαλλόμενη πράξη έχει υποπέσει σε παραγραφή, απορρίπτεται.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΤΡΙΤΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου:

«Η ελεγχόμενη για το χρονικό διάστημα από 07/03/2017 έως 7/11/2017 εκδίδει δελτία παραγγελίας (ΔΠ) ή Προσωρινές Αποδείξεις και στη συνέχεια κλείνει - τιμολογώντας τα αντίστοιχα δελτία ή τις προσωρινές αποδείξεις με αποδείξεις λιανικής πώλησης (ΑΛΠ) ή τιμολόγια πώλησης διενεργώντας έκπτωση επί της συνολικής αξίας του φορολογικού στοιχείου εσόδου (ΑΛΠ). [...]

Η ελεγχόμενη για το χρονικό διάστημα από 07/11/2017 έως 16/12/2019 εκδίδει δελτία παραγγελίας (ΔΠ) ή Προσωρινές Αποδείξεις με αξίες και στη συνέχεια κλείνει - τιμολογώντας τα αντίστοιχα δελτία ή τις προσωρινές αποδείξεις με αποδείξεις λιανικής πώλησης (ΑΛΠ) ή τιμολόγια πώλησης. Η τιμή μονάδας εκάστου είδους επί του τελικού φορολογικού στοιχείου εσόδου (ΑΛΠ) είναι απομειωμένη σε σχέση με την προσωρινή απόδειξη. [...]

Από την αντιπαραβολή διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη έχει διενεργήσει σημαντικές μειώσεις στην τιμή μονάδας των ειδών που περιλαμβάνονται στην πλειονότητα των εκδοθεισών αποδείξεων λιανικής πώλησης όπως θα αναλυθεί παρακάτω, σε σχέση με την τιμή μονάδας των ιδίων ειδών βάσει των αντίστοιχων προσωρινών αποδείξεων. Το γεγονός αυτό έχει ως αποτέλεσμα να διενεργούνται μειώσεις στην επιμέρους τελική αξία κάθε προϊόντος (τιμή Χ ποσότητα) που τελικά επιφέρουν έκπτωση στην συνολική αξία της ΑΛΠ. Ειδικότερα από το σύνολο των 17.079 ΑΛΠ που εκδόθηκαν κατά το χρονικό διάστημα από 07/11/2017 έως 16/12/2019 στις 11.879 εξ αυτών που αντιστοιχεί σε ποσοστό 69,55% των εκδοθεισών ΑΛΠ έχει επέλθει έκπτωση επί της αξίας των επιμέρους ειδών, σε σύγκριση με την αντίστοιχη άθροιση της αξίας των επιμέρους ειδών βάσει των προσωρινών αποδείξεων που κυμαίνεται μεταξύ 50% - 80%. Ειδικότερα, εκπτώσεις της τάξεως 80% αντιστοιχεί σε ποσοστό 67,50% (11.526/17.079) των εκδοθεισών ΑΛΠ. [...]

Το ύψος των εκπνώσεων που ανέρχεται σε ποσοστό κυρίως μεταξύ 80% - 100% συνιστά στην ουσία ακύρωση των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων με έμμεσο τρόπο, καθώς αυτού του ύψους ποσοστά εκπνώσεων δεν συνάδουν με την συναλλακτική πρακτική. Κατά τα ελεγχόμενα έτη 2017 - 2019, η επιχείρηση με την ακολουθούμενη πρακτική της απομείωσης της αρχικής αξίας των προσωρινών αποδείξεων σε ύψος δυσανάλογο επί του τελικού φορολογικού στοιχείου εσόδου όπως αναλύθηκε στην παρούσα ενότητα, επέφερε ως αποτέλεσμα η ελεγχόμενη να εμφανίζει ζημιές χρήσης οι οποίες μεταφέρονται και συμψηφίζονται στις επόμενες χρήσεις, με αποτέλεσμα η ελεγχόμενη κατά τα ελεγχόμενα έτη 2017 - 2019 να μην πληρώνει φόρο εισοδήματος παρά μόνο το τέλος επιτηδεύματος. Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι δεν συμπεριλαμβάνονται στην ανωτέρω λογική των υπέρογκων εκπνώσεων τα τιμολόγια. Από τη μη συμμετοχή των τιμολογίων στην διαδικασία της απομείωσης της τελικής αξίας του εκδοθέντος παραστατικού μέσω των εκπνώσεων, προκύπτει ότι από επιλογή απομειώνονταν μόνο οι λιανικές πωλήσεις για τις οποίες οι φορολογικές αρχές κατά την ελεγχόμενη περίοδο δεν διέθεταν πληροφοριακές εφαρμογές διασταύρωσής τους. Αντίθετα, επειδή τα τιμολόγια δηλώνονται στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων-εξόδων (Μ.Υ.Φ.) και από τους δύο συμβαλλόμενους δεν προέκυψαν στοιχεία απομείωσής τους. Το γεγονός αυτό καταδεικνύει την μέριμνα που ελήφθη από την ελεγχόμενη για τυχόν ελέγχους διασταύρωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου η προσφεύγουσα διενεργούσε εκπνώσεις επί εκδοθέντων αποδείξεων λιανικής πώλησης στο σύνολο του παραστατικού ή απομειώνοντας την τιμή μονάδας σε σχέση με τις προσωρινές αποδείξεις. Το ποσοστό των εκπνώσεων ανέρχεται σε ποσοστό 80% - 100% το οποίο δεν είναι βιώσιμο για την επιχείρηση ενώ έχει σαν αποτέλεσμα την εμφάνιση ζημιών και κατά συνέπεια την αποφυγή καταβολής φόρων.

Επειδή, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη:

- τις ζημιές που εμφανίζει η προσφεύγουσα κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, σύμφωνα με τις οποίες δεν είναι λογικές οι εκπνώσεις τέτοιου μεγέθους,
- τις εκπνώσεις που πραγματοποιούνταν μόνο σε Α.Λ.Π. για τις οποίες δεν είναι εφικτή η διασταύρωση από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων εσόδων- εξόδων,

κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η προσφεύγουσα αποσκοπούσε στην απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Τόσο μεγάλες εκπνώσεις δε συνάδουν με τη συνήθη πρακτική των επιχειρήσεων, οι οποίες όταν εμφανίζουν κέρδη έχουν το περιθώριο σε κάποιους πελάτες τους να κάνουν μια καλύτερη τιμή στα πλαίσια της προώθησης και της διαφήμισης. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν ανευρέθη αποκρυβέν κέρδος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, με το άρθρο 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 προέκυπε 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 [...].»

Επειδή, παρατίθενται στην έκθεση ελέγχου αναλυτικά όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, στις οποίες προέβη η αρμόδια ελεγκτική αρχή, από τη διενέργεια των οποίων ο έλεγχος απέκτησε τα στοιχεία εκείνα τα οποία θεμελιώνουν, στοιχειοθετούν και τεκμηριώνουν με συγκεκριμένο τρόπο την διαπίστωση της ανωτέρω αποδιδόμενης παράβασης. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η αρμόδια φορολογική αρχή κατέληξε σε συμπεράσματα άνευ οιασδήποτε αιτιολογίας και ελλείπει οιοδήποτε αποδεικτικού στοιχείου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» παρ. 2 του 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 εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου [...].».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει 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 ενώπιόν 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, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ' έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, η οικεία έκθεση ελέγχου της αρμόδιας φορολογικής αρχής βάσει της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη χαρακτηρίζεται από πληρότητα καθώς τεκμηριώνει τη διαπιστωθείσα παραβάση και διαλαμβάνονται με πληρότητα τα κύρια πραγματικά περιστατικά (3.3 ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ, 3.4 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΤΗΣ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ ΤΩΝ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΩΝ ΑΡΧΕΙΩΝ "ΧΤ" ΤΟΥ Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ 5. ΔΙΑΠΙΣΤΩΘΕΙΣΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ) που αποτελούν την αιτιολογία της πράξης και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **07-07-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... **ΙΚΕ**» με **ΑΦΜ** και την **επικύρωση** της υπ' αριθ. με αριθμό/07-06-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Πρόστιμο άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ (Αριθ. Πράξης/07-06-2023), φορολογικού έτους 2017.

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

Πρόστιμο Συνολικού ποσού: 21.216,72€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
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.