



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26-02-2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 506

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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, με διεύθυνση άσκησης δραστηριότητας επί της οδού κατά της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2017 και της από οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του 4ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα από τον εκπρόσωπό της δεδομένου ότι η προσβαλλόμενη πράξη κοινοποιήθηκε στις

..... και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την προσβαλλόμενη πράξη προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 37.141,38€ καθώς η προσφεύγουσα προέβη σε ανακριβή έκδοση τεσσάρων χιλιάδων τετρακοσίων εβδομήντα δύο (4.472) αποδείξεων λιανικής πώλησης από το εν χρήσει ΕΑΦΔΣΣ με αρ. μητρώου καθαρής αξίας 176.806,06€ και ΦΠΑ 42.433,45€. Η προαναφερόμενη πράξη εδράζεται από την από έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ του 4ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικών ετών 2017 - 2018 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 μητρώουκαι 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 εκπτώσεις 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 τη ν 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.

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 προφορικώς, 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, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή ενήργησε εφαρμόζοντας τις κείμενες φορολογικές διατάξεις αφού κοινοποίησε ηλεκτρονικά (άρθρο 5 παρ. 3 του ΚΦΔ) το με αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) το οποίο θεωρείται ως κοινοποιηθέν μετά την παρέλευση δεκαημέρου από την ανάρτηση (.....) αφού δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος ανάγνωσης (άρθρο 5 παρ. 6 του ΚΦΔ), 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 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 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 εκπτώσεων που ανέρχεται σε ποσοστό κυρίως μεταξύ 80% - 100% συνιστά στην ουσία ακύρωση των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων με έμμεσο τρόπο, καθώς αυτού του ύψους ποσοστά εκπτώσεων 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 εκπτώσεων τα τιμολόγια. Από τη μη συμμετοχή των τιμολογίων στην διαδικασία της απομείωσης της τελικής αξίας του εκδοθέντος παραστατικού μέσω των εκπτώσεων, 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 εκπτώσεις επί εκδοθέντων αποδείξεων λιανικής πώλησης στο σύνολο του παραστατικού ή απομειώνοντας την τιμή μονάδας σε σχέση με τις προσωρινές αποδείξεις. Το ποσοστό των εκπτώσεων 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 εκπτώσεις τέτοιου μεγέθους,
- τις εκπτώσεις 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 εκπτώσεις 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, 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 ελλείψει οιασδήποτε 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 εμπεριστατωμένα 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 (6. ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ – ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΑ – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ 7. ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΤΗΣ ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΦΠΑ 8. ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΟΛ 1124/2015 9. ΛΟΙΠΕΣ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ – ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ 10. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΠΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ 12. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ – ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ) που αποτελούν την αιτιολογία της πράξης και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και την επικύρωση της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

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

ΑΝΑΛΥΣΗ 2017	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Οριστική Φορολογική Υποχρέωση
Αξία φορολογητέων Εκροών	96.739,57€	273.545,63€	273.545,63€	176.806,06€
Αξία φορολογητέων Εισροών	148.959,63€	148.959,63€	148.959,63€	0,00€
Φόρος Εκροών	23.217,50€	65.650,95€	65.650,95€	42.433,45€
Υπόλοιπο φόρου Εισροών	28.509,57€	28.509,57€	28.509,57€	0,00€
Πιστωτικό Υπόλοιπο	5.292,07€			5.292,07€
Χρεωστικό Υπόλοιπο		37.141,38€	37.141,38€	37.141,38€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ ήτοι 50%				
Σύνολο για καταβολή	0,00€	37.141,38€	37.141,38€	37.141,38€

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.