



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 8/5/2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:

1309

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312-370, -347

E-mail : ded.ath@aade.gr,

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58)

γ. 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 (ΑΑΔΕ)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. 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 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία που εδρεύει στη κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθ. πράξης	Ημ/νία έκδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. Έτος/ Περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1			Φ.Π.Α.	1/1 - 31/12/2019	10.258,19€
2			Φ.Π.Α.	1/1 - 31/12/2020	7.327,37€

3			Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α του ΚΦΔ	2019	51.280,40€
4			Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α του ΚΦΔ	2020	27.752,64€

της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α. και ΚΦΔ, φορολογικών περιόδων 1/1 - 31/12/2019 και 1/1 - 31/12/2020, αντίστοιχα, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης οικείες εκθέσεις ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α., ποσού 10.258,19€.

Με την με αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2020, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α., ποσού 7.327,37€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58/58Α του Κ.Φ.Δ., ποσού 1.282,46€.

Με την με αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α§1 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο, ποσού 51.280,40€, λόγω υποτροπής, διότι δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 και 14 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 13§1 του ΚΦΔ.

Με την με αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α§1 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2020, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο, ποσού 27.752,64€, λόγω υποτροπής, διότι δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 και 14 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 13§1 του ΚΦΔ.

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ

Το αντικείμενο της κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας εταιρείας κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη, βάσει των δεδομένων του Υποσυστήματος του Μητρώου του **taxis** είναι οι Η προσφεύγουσα εταιρεία για την άσκηση της επιχειρηματικής της δραστηριότητας τηρεί υποχρεωτικά **Β' κατηγορίας - απλογραφικά βιβλία**,

σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και υπάγεται σε **κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.**

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Αιτία του παρόντος ελέγχου αποτέλεσε η με αριθ. εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων. Με την με αριθ. πρωτ. Γνωστοποίηση – Πρόσκληση γνωστοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία η ανωτέρω εντολή ελέγχου και κλήθηκε να θέσει στην διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία των κρινόμενων φορολογικών ετών. Με το με αριθ. πρωτ. έγγραφο γνωστοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων του Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) και των προσωρινών διορθωτικών προσδιορισμών. Επιπλέον, ο έλεγχος με τα με αριθ. πρωτ. αιτήματα προς τους προμηθευτές της προσφεύγουσας εταιρείας αιτήθηκαν να θέσουν στην διάθεση του ελέγχου το σύνολο των πωλήσεων που πραγματοποίησαν προς την προσφεύγουσα εταιρεία κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη.

Η προσφεύγουσα εταιρεία ανταποκρίθηκε στα ανωτέρω αιτήματα του ελέγχου προσκομίζοντας τα αιτηθέντα στοιχεία. Επιπλέον, η προσφεύγουσα εταιρεία πριν την έκδοση του Σ.Δ.Ε. και των προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου προέβη στην υποβολή της με αριθ. 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019 και της με αριθ. 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, προσαυξάνοντας τα ακαθάριστα έσοδά της κατά 128.658,38€ για το φορολογικό έτος 2019 και κατά 79.088,96€ για το φορολογικό έτος 2020, χωρίς αντίστοιχα να προβεί στην υποβολή τροποποιητικών περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ για τις κρινόμενες φορολογικές περιόδους.

Έπειτα, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν πραγματοποιεί εκροές απαλλασσόμενες του ΦΠΑ, ο έλεγχος προέβη στον επιμερισμό της αποκρυβείσας αξίας εκάστου έτους σε συντελεστή 13% και 24%, λαμβάνοντας υπόψη το ποσοστό συμμετοχής των φορολογητέων εκρών ανά συντελεστή, όπως αυτές δηλώθηκαν στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις της προσφεύγουσας εταιρείας. Συνεπεία των ανωτέρω εκδόθηκε το με αριθ. πρωτ. Σ.Δ.Ε., οι με α/α προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί Φ.Π.Α. καθώς και οι με α/α προσωρινές πράξεις επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθ. πρωτ. Σ.Δ.Ε.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων καθώς και των με ημερομηνία θεώρησης οικείων εκθέσεων ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ.

Η προσφεύγουσα νομική οντότητα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Δεν υφίσταται υποτροπή όταν ο χρόνος διάπραξης της παράβασης είναι προγενέστερος του χρόνου έκδοσης της αρχικής πράξης επιβολής προστίμου (.....).

2) Έλλειψη αιτιολογίας των ένδικων εκθέσεων και των οριστικών πράξεων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 28 του ΚΦΔ και του άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητής Διαδικασίας.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 2^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ 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.

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, 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 ελεγχομένου, 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' έλεγχου 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, οι διατάξεις του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/ 7-11-2000) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

Άρθρο 32. Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

§1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,.... (απαραίτητοι όροι για αναγνώριση φπα εισροών, είναι η ύπαρξη νόμιμου παραστατικού και η καταχώρηση αυτού στα βιβλία).

Άρθρο 49 Πράξη Προσδιορισμού του φόρου

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, όπως έχει κριθεί από το ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές, επί προδικαστικών αιτημάτων:

«Β. ... το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των

διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, ΣΤΕ 2442/2013, ΣΤΕ 886/2005 κ.ά.) – Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη – Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων...».

Επειδή, ο έλεγχος στα πλαίσια εκτέλεσης της με αριθ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ απέστειλε στην προσφεύγουσα εταιρεία την με αριθ. πρωτ. Γνωστοποίηση – Πρόσκληση προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων, των κρινόμενων φορολογικών ετών, στην οποία η προσφεύγουσα εταιρεία ανταποκρίθηκε προσκομίζοντας τα αιτηθέντα στοιχεία.

Επειδή, με το με αριθ. πρωτ. έγγραφο γνωστοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων του Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) και των προσωρινών διορθωτικών προσδιορισμών.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία πριν την έκδοση του Σ.Δ.Ε. και των προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου προέβη στην υποβολή της με αριθ. 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019 και της με αριθ. 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, προσαυξάνοντας τα ακαθάριστα έσοδά της κατά 128.658,38€ για το φορολογικό έτος 2019 και κατά 79.088,96€ για το φορολογικό έτος 2020, χωρίς αντίστοιχα να προβεί στην υποβολή τροποποιητικών περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ για τις κρινόμενες φορολογικές περιόδους.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα δεδομένα του Υποσυστήματος του Μητρώου του taxis η προσφεύγουσα εταιρεία δεν πραγματοποιεί εκροές απαλλασσόμενες του ΦΠΑ.

Επειδή, ο έλεγχος κατόπιν επιμερισμού της αποκρυβείσας αξίας εκάστου έτους σε συντελεστή 13% και 24%, λαμβάνοντας υπόψη το ποσοστό συμμετοχής των φορολογητέων εκροών ανά συντελεστή, όπως αυτές δηλώθηκαν στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις της προσφεύγουσας εταιρείας, προέβη στην έκδοση του με αριθ. πρωτ. Σ.Δ.Ε., των με α/α προσωρινών διορθωτικών προσδιορισμών Φ.Π.Α. καθώς και των με α/α προσωρινών πράξεων επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθ. πρωτ. Σ.Δ.Ε.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος εξέδωσε τις ανωτέρω προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης οικείες εκθέσεις ελέγχου.

Επειδή, ακόμη, για την επιβολή αυτοτελούς προστίμου για την μη έκδοση φορολογικού στοιχείου, απαιτείται η φορολογική αρχή να προσδιορίζει με ακρίβεια τον αριθμό των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, κατόπιν συγκεκριμένων διαπιστώσεων και δεν επιτρέπεται η εξεύρεση του εν λόγω αριθμού κατά προσέγγιση κατόπιν συμπερασματικών σκέψεων (ΣτΕ 3261/1994), ΔΕΦΑΘ 1526/20212.

Επειδή, σύμφωνα με την 195/2003 απόφαση του ΣτΕ, *“Αιτιολογημένη είναι η πράξη επιβολής προστίμου όταν μνημονεύονται σ’ αυτή η παράβαση και το πρόστιμο που επιβάλλεται και δεν απαιτείται ειδική μνεία των στοιχείων της παράβασης, τα οποία μπορεί να προκύπτουν από την οικεία έκθεση ελέγχου. Δεκτή η αναίρεση για πλημμελή αιτιολογία. (Αναιρεί την αριθμ. 2158/1996 ΔΕΦΑΘ). Ομοιες οι 196/2003 ΣτΕ και 197/2003 ΣτΕ.”*

Επειδή, όσον αφορά τις παραβάσεις που αναφέρονται στη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, πλην της μνείας της παράβασης και του επιβαλλομένου για αυτήν προστίμου, δεν υπάρχει καμία περαιτέρω περιγραφή των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν κάθε μία περίπτωση των ως άνω παραβάσεων, ούτε στην έκθεση ελέγχου με βάση την οποία εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, ούτε σε κάποιο άλλο έγγραφο του φακέλου, ώστε να κριθεί με βάση τα πραγματικά περιστατικά κάθε περίπτωσης η επικαλούμενη μη έκδοση των αντίστοιχων φορολογικών στοιχείων.

Περαιτέρω, κατ’ ακολουθία, οι αναφερόμενες παραβάσεις, με βάση όσα αναφέρονται και με τα στοιχεία που υπάρχουν στο φάκελο της δικογραφίας δεν στοιχειοθετούνται, εφόσον ελλείπει ουσιώδες τυπικό στοιχείο της πράξεως που εκδόθηκε (πρβλ. ΣτΕ 1503/1998, ΣτΕ 224/1993, ΣτΕ 2518/1980) δηλαδή η αναφορά των συγκεκριμένων συνθηκών και περιστατικών κάθε περίπτωσης από τα οποία να συνάγεται το συμπέρασμα στο οποίο η Φορολογική Αρχή κατέληξε, ότι δηλαδή, υπάρχει μη έκδοση φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, στις με αριθ. προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμων και στην οικεία έκθεση ελέγχου, φορολογικών ετών 2019 και 2020, αντίστοιχα, δεν αναφέρεται ούτε ο χρόνος, κατά τον οποίο έλαβε χώρα κάθε παράβαση, τα πραγματικά περιστατικά που συνιστούν κάθε παράβαση, δηλαδή δεν μνημονεύεται η αντικειμενική υπόσταση της κάθε παράβασης, και συγκεκριμένα σε τι συνίσταται η παράβαση, με αναφορά των συγκεκριμένων υπηρεσιών τις οποίες φέρεται ότι είχε προσφέρει η προσφεύγουσα εταιρεία στους πελάτες της και για τις οποίες παρέλειψε να εκδώσει φορολογικό παραστατικό. Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, εφόσον ελλείπουν τα ανωτέρω στοιχεία δεν έπρεπε να καταλογιστεί από τον έλεγχο η ανωτέρω παράβαση του άρθρου 58^Α παρ. 1 του ΚΦΔ.

Ωστόσο,

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ, ορίζεται ότι : *«Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 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.....*

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 ».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή στις με αριθ. προσαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου, φορολογικών ετών 2019 και 2020, αντίστοιχα, επέβαλε το πρόστιμο του άρθρου 58Α§1 του ΚΦΔ λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 και 14 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 13§1 του ΚΦΔ.

Επειδή, από τον έλεγχο δεν είχε καταλογισθεί πρόστιμο του άρθρου 58§2 του ΚΦΔ, λόγω ανακρίβειας των ελεγχόμενων δηλώσεων ΦΠΑ.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, εφόσον ελλείπουν τα πραγματικά περιστατικά, που στοιχειοθετούν την αντικειμενική υπόσταση των επίμαχων παραβάσεων της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων στα κρινόμενα φορολογικά έτη 2019 και 2020, αντίστοιχα, αυτές πρέπει να μεταρρυθμιστούν ως πρόστιμο της παρ. 2 του ίδιου άρθρου του ΚΦΔ.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεις ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, επί των οποίων εδράζονται οι με αριθ. οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, παρέλκει η εξέταση του 1^{ου} λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και συγκεκριμένα:

Α) την επικύρωση των κάτωθι πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, ήτοι:

A/A	Αριθ. πράξης	Ημ/νία έκδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. Έτος/ Περίοδος
1			Φ.Π.Α.	1/1 – 31/12/2019
2			Φ.Π.Α.	1/1 - 31/12/2020

και

Β) την τροποποίηση, λόγω μεταβολής νομικής βάσης, των κάτωθι πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, ήτοι:

A/A	Αριθ. πράξης	Ημ/νία έκδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. Έτος/ Περίοδος
1			Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α του ΚΦΔ	2019
2			Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α του ΚΦΔ	2020

1. ΦΠΑ (Αριθ. Πράξης) Φορ. περιόδου 1/1 - 31/12/2019

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

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	10.258,19€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	10.258,19€
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	15.382,01€

2. ΦΠΑ (Αριθ. Πράξης) Φορ. περιόδου 1/1 - 31/12/2020

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

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	7.327,37€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	7.327,37€
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	21.930,96€

3. ΚΦΔ (Αριθ. Πράξης) Φορ. έτους 2019

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

Πρόστιμο άρθρου 58Α§2 του ΚΦΔ

Πρόστιμο Συνολικού ποσού: 12.820,10€ [25.640,20€ X 50%]

4. ΚΦΔ (Αριθ. Πράξης) Φορ. έτους 2020

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

Πρόστιμο άρθρου 58Α§2 του ΚΦΔ

Πρόστιμο Συνολικού ποσού: 6.938,16€ [13.876,32€ X 50%]

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

Ακριβές Αντίγραφο

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.