



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 28/05/2024

Αριθμός απόφασης: 1693

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312348

Email : 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 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή, της που εδρεύει κατά:

Α) της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

Β) της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

Γ) της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων αιτείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την από έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, 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 υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος ύψους 237,96€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 118,98€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους **356,94€**.

Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου ύψους 25.729,00€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ ποσού 12.864,50€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους **38.593,50€**.

Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου ύψους 21.249,44€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ ποσού 10.624,72€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους **31.874,16€**.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των με ημερομηνία θεώρησης Εκθέσεων Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αριθ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου περιόδου 01/01/2015-31/12/2018 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διενεργήθηκε για την προσφεύγουσα με κύρια δραστηριότητα «Παραγωγή ψωμιού, νωπών ειδών ζαχ/στικής και γλυκισμάτων» έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.. Η προσφεύγουσα τηρούσε απλογραφικά βιβλία από 01/01/2015 έως 15/05/2018 και κατόπιν διπλογραφικά βιβλία σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4308/2014.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν:

α) Η από Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου για το Εισόδημα που επισυνάπτεται στο υπ' αριθ. πρωτ.: Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ..... διαβιβαστικό έγγραφό της και

β) Η από Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου για τον Φ.Π.Α. που επισυνάπτεται στο υπ' αριθ. πρωτ.: Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ..... διαβιβαστικό έγγραφό της, οι οποίες στάλθηκαν στη Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας λόγω αρμοδιότητας ελέγχου. Εν συνεχεία λόγω μεταφοράς της αρμοδιότητας του ελέγχου στο 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, βάσει της υπ' αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α..... Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., ο φάκελος της υπόθεσης μεταφέρθηκε στο 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και η υπ' αριθ. αρχική εντολή, η οποία είχε εκδοθεί από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας τροποποιήθηκε ως προς την αρμοδιότητα.

Σύμφωνα με την από πληροφοριακή έκθεση ελέγχου εισοδήματος της ΥΕΔΔΕ Αττικής, στην προσφεύγουσα, κατόπιν επεξεργασίας των κατασχεμένων Ζ των ΦΗΜ με αριθ. μητρώων, διαπιστώθηκαν παραβάσεις ανακρίβειας ως προς τη δήλωση εσόδων λιανικής ως εξής ανά φορολογικό έτος:

- Φορολογικό έτος 2015

Ανακρίβεια ως προς τη δήλωση των ακαθάριστων εσόδων λιανικής, καθαρής αξίας 7.772,65€ πλέον Φ.Π.Α..

- Φορολογικό έτος 2016

Ανακρίβεια ως προς τη δήλωση των ακαθάριστων εσόδων λιανικής, καθαρής αξίας 5.650,49€ πλέον Φ.Π.Α..

- Φορολογικό έτος 2017

Ανακρίβεια ως προς τη δήλωση των ακαθάριστων εσόδων λιανικής, καθαρής αξίας -285,38€.

- Φορολογικό έτος 2018

Ανακρίβεια ως προς τη δήλωση των ακαθάριστων εσόδων λιανικής, καθαρής αξίας 820,55€ πλέον Φ.Π.Α..

Επίσης, από την από πληροφοριακή έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. της ΥΕΔΔΕ Αττικής, διαπιστώθηκε για την προσφεύγουσα μετατόπιση συντελεστών Φ.Π.Α. από τον υψηλότερο συντελεστή 24% στον χαμηλότερο 13%. Με την εφαρμογή της μεθόδου των αναλογιών ο έλεγχος συνέταξε υπολογιστικά φύλλα μετατόπισης Φ.Π.Α. ανά φορολογικό έτος και διαπίστωσε τις παρακάτω διαφορές:

- Φορολογικό έτος 2015

Μετατόπιση Φ.Π.Α. με διαφορά για καταβολή αξίας 9.420,00€.

- Φορολογικό έτος 2016

Μετατόπιση Φ.Π.Α. με διαφορά για καταβολή αξίας 9.203,55€.

- Φορολογικό έτος 2017

Μετατόπιση Φ.Π.Α. με διαφορά για καταβολή αξίας 25.729,00€.

- Φορολογικό έτος 2018

Μετατόπιση Φ.Π.Α. με διαφορά για καταβολή αξίας 21.249,44€.

Ακολούθως, το 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, από την επεξεργασία των στοιχείων που τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (συστήματα Taxis και Elenxis) και λαμβάνοντας υπόψη αποκλειστικά τα προσδιορισθέντα από την ΥΕΔΔΕ ποσά ανακρίβειας για τα στοιχεία εσόδων και τα προσδιορισθέντα ποσά προς καταβολή από τη μετατόπιση ΦΠΑ, προέβη σε διαπιστώσεις τις οποίες περιέλαβε στο με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου. Επί του ως άνω σημειώματος η προσφεύγουσα υπέβαλε τις απόψεις της με το με αριθ. πρωτ. υπόμνημα και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις για τα φορολογικά έτη 2017-2018. (Ο έλεγχος δεν εξέδωσε πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016, λόγω παραγραφής).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. -Μη νόμιμα θυροκολλήθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις στην επαγγελματική εγκατάσταση εν απουσία του εκπροσώπου της εταιρείας.
-Μη νόμιμα θυροκολλήθηκαν οι πράξεις από υπάλληλο της ίδιας υπηρεσίας που εξέδωσε τις καταλογιστικές πράξεις.
-Ενώ στο υπ' αριθ. σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, βεβαιώνεται ότι ο φορολογικός έλεγχος, διενεργήθηκε και ολοκληρώθηκε δυνάμει της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου, εν τούτοις στην έκθεση ελέγχου, λαμβάνεται υπόψη άλλη εντολή ελέγχου ήτοι η υπ' αριθ. εντολή του προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής.
2. Παραβίαση των διατάξεων του άρθρου 26 παρ. 2 περ. β του Ν. 4987/2022 καθώς ο έλεγχος επεκτάθηκε πέρα των φορολογικών ετών 2020, 2021, 2022.
3. Μη ορθώς για τα αποτελέσματα του ελέγχου στα κρινόμενα φορολογικά έτη 2017 και 2018 γίνεται επίκληση και λαμβάνεται υπόψη περιστατικό ελέγχου στο φορολογικό έτος 2019, από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής η οποία διαπίστωσε μετατόπιση Φ.Π.Α. από μια απόδειξη καφέ ποσού 1,20€. Απαραίτητη προϋπόθεση για την αποδεικτική αξία του ευρήματος αυτού θα ήταν η κατάσχεση του στοιχείου αυτού σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 23 παρ. 3 και 4 του Ν. 4987/2022.
4. Έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας καθώς η φορολογική αρχή δεν απέδειξε τη μετατόπιση του συντελεστή Φ.Π.Α. εσόδων από τον υψηλότερο συντελεστή στον χαμηλότερο .
5. Οι εκθέσεις ελέγχου δεν φέρουν ημερομηνία σύνταξης και θεώρηση από τον Προϊστάμενο του 3ου ΕΛ.ΚΕ.

Ως προς τον 1ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 55 του Ν. 2717/1999 (ΚΔΔ) ορίζεται:

«1. Η επίδοση γίνεται με θυροκόλληση:

α) αν τα πρόσωπα προς τα οποία προβλέπεται ότι διενεργείται η παράδοση του εγγράφου, δεν βρίσκονται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας τους ή αρνούνται την παραλαβή του ή την υπογραφή της έκθεσης ή δεν μπορούν να υπογράψουν την έκθεση, ή

β) αν τα υπηρεσιακά όργανα, στα οποία παραδίδεται το έγγραφο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 49, 52, 53 και 54, αρνούνται την παραλαβή ή την υπογραφή της έκθεσης.

2. Η θυροκόλληση συνίσταται στην επικόλληση του επιδοτέου εγγράφου εντός σφραγισμένου και αδιαφανούς φακέλου, επί του οποίου αναγράφονται μόνο τα στοιχεία της επιδίδουσας υπηρεσίας και του προς η κοινοποίηση προσώπου από μέρους του οργάνου της επίδοσης, με την παρουσία ενός μάρτυρα, στη θύρα της κατοικίας ή του χώρου εργασίας ή του υπηρεσιακού καταστήματος όπου κατοικεί ή εργάζεται, κατά περίπτωση, το πρόσωπο προς το οποίο έπρεπε να διενεργηθεί η παράδοση του εγγράφου.»

Επειδή, στο άρθρο 79 παρ. 5 του Ν. 2717/1999 (ΚΔΔ) ορίζεται:

«5. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής:

α) Το δικαστήριο ελέγχει την προσβαλλόμενη πράξη ή παράλειψη κατά το νόμο και την ουσία, μέσα στα όρια της προσφυγής, τα οποία προσδιορίζονται από τους λόγους και το αίτημά της.

Κατ' εξαίρεση, ο κατά το νόμο έλεγχος της προσβαλλόμενης πράξης ή παράλειψης, χωρεί αυτεπαγγέλτως, προκειμένου να διακριβωθεί αν υπάρχει παράβαση δεδικασμένου.

β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.[...]»

Επειδή, εν προκειμένω, δυνάμει της με αριθ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου περιόδου 01/01/2015-31/12/2018 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διενεργήθηκε για την προσφεύγουσα έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις για τα φορολογικά έτη 2017-2018 οι οποίες επιδόθηκαν δια θυροκολλήσεως (λόγω άρνησης παραλαβής) στην έδρα της προσφεύγουσας στις παρουσία μάρτυρα. Ο έλεγχος δεν εξέδωσε πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι μη νόμιμα θυροκολλήθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις καθώς η θυροκόλληση έγινε εν απουσία εκπροσώπου της εταιρείας από υπάλληλο της υπηρεσίας εξέδωσε τις πράξεις. Ισχυρίζεται επιπλέον ότι αναγράφεται διαφορετική εντολή ελέγχου στο ΣΔΕ σε σχέση με τις εκθέσεις ελέγχου.

Επειδή, για τη νομιμότητα της θυροκόλλησης δεν τίθεται εκ του νόμου καμία προϋπόθεση παρουσίας εκπροσώπου της εταιρείας και ούτε προβλέπεται κώλυμα στην περίπτωση που η θυροκόλληση διενεργηθεί από υπάλληλο της υπηρεσίας που εξέδωσε τις πράξεις.

Επειδή, επιπλέον, τόσο στις εκθέσεις ελέγχου όσο και στο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (ΣΔΕ) αναγράφεται ο ίδιος αριθμός εντολής ελέγχου, ήτοι η υπ' αριθ. εντολή. Πιο συγκεκριμένα στο ΣΔΕ αναγράφεται στην αρχή στον πίνακα «1. ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ» η εντολή ενώ στη συνέχεια εντός του κειμένου αναγράφεται η εντολή η οποία αναγράφεται και στις εκθέσεις ελέγχου. Συνεπώς, πρόκειται για την ίδια εντολή, αλλά μεταγενέστερη τροποποίηση αυτής.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση με τους ως άνω ισχυρισμούς της η προσφεύγουσα δεν επικαλείται βλάβη για την αποκατάσταση της οποίας απαιτείται η ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, οι ισχυρισμοί της απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 2^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 26 παρ. 2 του ΚΦΔ ορίζεται:

«2. α) Με απόφαση του Διοικητή, η οποία εκδίδεται έως το τέλος κάθε έτους και δύναται να τροποποιηθεί οποτεδήποτε, καθορίζεται ο αριθμός των μερικών ή και πλήρων ελέγχων που θα διενεργούνται μέσα στο επόμενο έτος κατά προτεραιότητα, με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης ή, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, με βάση άλλα κριτήρια, σύμφωνα με την παρ. 1, λαμβανομένων υπόψη του αριθμού των ελεγκτών κατά τον χρόνο έκδοσης της απόφασης και του αριθμού των διενεργηθέντων ελέγχων κατά τους προηγούμενους δώδεκα (12) μήνες από τον μήνα έκδοσης της απόφασης. Στην απόφαση ορίζεται, επίσης, το ποσοστό των πλήρων και μερικών ελέγχων για φορολογικά έτη, χρήσεις, υποθέσεις, περιόδους ή υποχρεώσεις που αφορούν στην τελευταία πενταετία, συμπεριλαμβανομένου και του έτους έκδοσης της απόφασης, το οποίο δεν μπορεί να υπολείπεται του ποσοστού εβδομήντα τοις εκατό (70%) του συνόλου πλήρων και

μερικών ελέγχων, αντίστοιχα, των κατά προτεραιότητα ελεγχόμενων υποθέσεων, καθώς και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα.

β) Ποσοστό τουλάχιστον εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) των ελέγχων που ορίζονται στο δεύτερο εδάφιο της περ. α' αφορά καταρχήν σε ελέγχους των τελευταίων τριών (3) ετών για τα οποία έχει λήξει η προθεσμία υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Οι έλεγχοι του πρώτου εδαφίου μπορούν να επεκτείνονται στα δύο προηγούμενα, πέραν της τελευταίας τριετίας, φορολογικά έτη ή χρήσεις, με βάση κριτήρια κατά τα οριζόμενα στο παρόν άρθρο.

Επειδή, στο άρθρο 36 του ΚΦΔ ορίζεται:

«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, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι παραβιάστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 26 παρ. 2 περ. β του Ν. 4987/2022, καθώς ο έλεγχος επεκτάθηκε πέρα των φορολογικών ετών 2020, 2021 και 2022.

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι η φορολογική διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, διορθωτικού ή εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της σχετικής δήλωσης. Ως εκ τούτου, νομίμως ο έλεγχος της υπηρεσίας μας επεκτάθηκε στα φορολογικά έτη 2017 και 2018 και οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας είναι αβάσιμοι.

Ως προς τον 3ο, 4ο και 5ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 23 του ΚΦΔ ορίζεται:

«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 αρχεία (βιβλία και 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, στο άρθρο 34 του ΚΦΔ ορίζεται:

«1. 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, στο άρθρο 5 του Ν. 4308/2014 ορίζεται:

«5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους

συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.»

Επειδή, με την ΠΟΛ.1242/7.10.1998 «Πρόσθετες οδηγίες για την εφαρμογή της Απόφασης ΠΟΛ.1144/20.5.1998 "Έλεγχος ανέλεγκτων φορολογικών υποθέσεων και επίλυση φορολογικών διαφορών", ύστερα και από τη συμπλήρωσή της με την Απόφαση ΠΟΛ.1222/18.8.1998», διευκρινίστηκαν τα εξής:

Β. Γενικά επί της εφαρμογής της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998

1. Σε πολλές περιπτώσεις επιχειρήσεων πώλησης αγαθών που υπάγονται σε διαφορετικούς συντελεστές ΦΠΑ (π.χ. ταβέρνες, μπαρ κ.λπ.), έχει παρατηρηθεί μετατόπιση εκροών από τον υψηλότερο στο χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ. Για το λόγο αυτό, σε τέτοιες περιπτώσεις, κατά τον έλεγχο ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 8 της απόφασης, θα ελέγχεται πέραν των άλλων και το ύψος των εμφανιζόμενων ανά συντελεστή ΦΠΑ εκροών σε σχέση με τις αντίστοιχες εισροές, χωρίς βέβαια να θίγεται το εκ του νόμου δικαίωμα των επιχειρήσεων να πραγματοποιούν εκροές με χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ από εκείνο των εισροών τους (π.χ. εκδοτικές επιχειρήσεις).

Ειδικότερα, θα ερευνάται αν η ποσοστιαία αναλογία των εκροών από πωλήσεις εμπορευσίμων αγαθών του μεγαλύτερου (ή μεγαλύτερων) συντελεστή ΦΠΑ ως προς τις συνολικές πωλήσεις εμπορευσίμων αγαθών κάθε χρήσης χωριστά, είναι τουλάχιστον ίση με την ποσοστιαία αναλογία των αγορών εμπορευσίμων αγαθών του ιδίου συντελεστή για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις, ως προς τις συνολικές αγορές εμπορευσίμων αγαθών των ιδίων χρήσεων.

Αν, με βάση την παραπάνω έρευνα, προκύπτουν αποκλίσεις που δεν δικαιολογούνται (π.χ. δεν υφίσταται ή δεν προκύπτουν αντίστοιχα αποθέματα), τότε στις χρήσεις που υφίστανται οι αποκλίσεις, θα επαναπροσδιορίζονται ανάλογα οι εκροές ανά συντελεστή και θα καταλογίζονται οι προκύπτουσες διαφορές ΦΠΑ.

Εξυπακούεται πως η ορθή χρήση του προβλεπόμενου συντελεστή για κάθε κατηγορία αγαθών ή υπηρεσιών, θα ελέγχεται πάντοτε και, σε περίπτωση μη ορθής χρήσης του, η τυχόν προκύπτουσα επιπλέον διαφορά θα καταλογίζεται.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1037/2005:

«ΑΡΘΡΟ 5

ΕΛΕΓΧΟΣ ΛΟΙΠΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΩΝ

[...]

3. Ειδικά στη φορολογία ΦΠΑ γίνεται υποχρεωτικά έλεγχος τουλάχιστον για τα εξής:

[...]

ι. Αν έγινε μετατόπιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1088/2008:

«Β. ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ. 1037/2005

[...]

2. Η προβλεπόμενη επαλήθευση από την ως άνω απόφαση ΠΟΛ.1037/1.3.2005 (άρθ. 5, παρ. 3.ι) για τυχόν μετατόπιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α., θα διενεργείται εφεξής με τη σύγκριση, για κάθε χρήση, της ποσοστιαίας αναλογίας των εκροών από πωλήσεις εμπορεύσιμων αγαθών του μεγαλύτερου συντελεστή (ή μεγαλύτερων συντελεστών) Φ.Π.Α. επί των συνολικών πωλήσεων εμπορεύσιμων αγαθών στη χρήση, με την

ποσοστιαία αναλογία των αγορών εμπορεύσιμων αγαθών του ίδιου συντελεστή επί των συνολικών αγορών εμπορεύσιμων αγαθών στην ίδια χρήση, χωρίς δηλαδή να λαμβάνονται υπόψη οι αγορές και των λοιπών ελεγχόμενων χρήσεων, όπως προεβλέπετο μέχρι τώρα.

Κατά τα λοιπά, οι μέχρι τώρα παρασχεθείσες οδηγίες σε σχέση με την παραπάνω επαλήθευση (εγκ. ΠΟΛ.1087/10.6.2005, Κεφ. Α' , άρθ. 5.3, ΠΟΛ.1289/2002 και ΠΟΛ.1242/7.10.1998) συνεχίζουν να ισχύουν χωρίς μεταβολές (αναγνώριση τυχόν αποθεμάτων ή καταστροφών, συνεκτίμηση επιτυγχανόμενου συντελεστή μικτού κέρδους, καταλογισμός μόνο επί αποκλίσεων-διαφορών που υπερβαίνουν το 10% των εκροών που δηλώθηκαν στον οικείο συντελεστή, εφόσον αυτές δεν δικαιολογούνται κλπ.).

Συνεπώς, με βάση τα παραπάνω, για τους ανά χρήση υπολογισμούς και τις συγκρίσεις στο πλαίσιο της πιο πάνω επαλήθευσης θα λαμβάνονται πλέον υπόψη αποκλειστικά και μόνο τα δεδομένα (πωλήσεις, αγορές κλπ.) της κάθε μιας ελεγχόμενης χρήσης, ενόψει και της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων.»

Επειδή έχει κριθεί νομολογιακά (ΣΤΕ 2633/2002, ΣΤΕ 2056/1994, αμφότερες σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, ΣΤΕ 1315/1991, ΤΝΠ ΙΣΟΚΡΑΤΗΣ) ότι δεν υφίσταται παράλειψη τήρησης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, είναι δε νόμιμη, η περίπτωση που υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής Αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση που είχε προγενέστερα συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και γίνονται αποδεκτά από τον υπάλληλο που συντάσσει την οικεία έκθεση ελέγχου.

Επειδή, στο άρθρο 28, παρ. 1 και 2 του ν.4172/2013 ορίζεται:

«1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ.:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών,
β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,
γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και

ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.»

Επειδή, στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται:

«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, εν προκειμένω, δυνάμει της με αριθ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διενεργήθηκε για την προσφεύγουσα έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν οι από Πληροφοριακές Εκθέσεις Ελέγχου Εισοδήματος και ΦΠΑ Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής. Σύμφωνα με τις παραπάνω πληροφοριακές εκθέσεις για τα κρινόμενα έτη διαπιστώθηκαν για την προσφεύγουσα παραβάσεις ανακρίβειας ως προς ως προς τη δήλωση εσόδων λιανικής καθώς και μετατόπιση συντελεστών ΦΠΑ από τον υψηλότερο συντελεστή 24% στον χαμηλότερο 13%.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή δεν απέδειξε τη μετατόπιση του συντελεστή ΦΠΑ εσόδων από τον υψηλότερο συντελεστή στον χαμηλότερο και ότι λανθασμένα για τα αποτελέσματα του ελέγχου φορολογικών ετών 2017-2018 γίνεται επίκληση του περιστατικού στο φορολογικό έτος 2019, καθώς δεν μπορεί να διαπιστωθεί μετατόπιση ΦΠΑ από μία απόδειξη καφέ ποσού 1,20 € η οποία εκδόθηκε με συντελεστή 13% αντί για 24%. Ισχυρίζεται επιπλέον ότι η εκθέσεις ελέγχου δεν φέρουν ημερομηνία σύνταξης και θεώρησης από τον Προϊστάμενο του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ.

Επειδή, όπως αναλυτικά περιγράφεται στην από Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου ΦΠΑ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ το πόρισμα της οποίας υιοθετήθηκε από τον παρόντα μερικό έλεγχο φορολογίας ΦΠΑ του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του:

Α) την κύρια και λοιπές δραστηριότητες της προσφεύγουσας, ως κάτωθι:

Κύρια Δραστηριότητα		
Κωδικός	Περιγραφή	Συντομογραφία
.....		

Και λοιπές Δραστηριότητες:

.....			
.....			

Β) τα δεδομένα των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ ετών 2017 και 2018 από τα οποία διαπιστώθηκε ότι οι εκροές κατά μέσο όρο στις οποίες αναλογούσε συντελεστής ΦΠΑ 24% ήταν 11% των συνολικών εκροών για το έτος 2017 και 25% για το έτος 2018. Ωστόσο, οι εισροές της προσφεύγουσας δεν ήταν ανάλογες των εκροών της στους δύο συντελεστές, μειωμένο και κανονικό. Συγκεκριμένα, το φορολογικό έτος 2017 οι εισροές της στο χαμηλό

συντελεστή 13% ανέρχονταν σε 35% του συνόλου των εισροών ενώ οι εισροές στο κανονικό συντελεστή 24% ανέρχονταν σε 65% του συνόλου των εισροών. Αντίστοιχα, το φορολογικό έτος 2018 οι εισροές της στο χαμηλό συντελεστή 13% ανέρχονταν σε 32% του συνόλου των εισροών ενώ οι εισροές της στο κανονικό συντελεστή 24% ανέρχονταν σε 68% του συνόλου των εισροών.

Γ) το γεγονός ότι στα αρτοποιεία μέρος των Α' υλών που αγοράζονται στον χαμηλό συντελεστή χρησιμοποιούνται και για την παρασκευή προϊόντων που πωλούνται στον υψηλό συντελεστή χωρίς να ισχύει το αντίθετο.

Δ) τις διατάξεις των ΠΟΛ. 1242/1998 (ΚΕΦ. Β' παρ.1), ΠΟΛ. 1087/2005, ΠΟΛ.1088/2008 σχετικά με την προβλεπόμενη επαλήθευση για τυχόν μετατόπιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ ,

Ε) τις διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΦΔ σύμφωνα με τις οποίες η φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις τεχνικές ελέγχου :

α) της αρχής των αναλογιών...», καθώς και την εγκύκλιο ΠΟΛ.1170/5.8.2011, με την οποία δίνονται διευκρινίσεις για τις υπηρεσίες εστίασης,

συνέταξε τα παρακάτω υπολογιστικά φύλλα Μετατόπισης ΦΠΑ ανά φορολογικό έτος 2017 και 2018

Υπολογιστικό Φύλλο Μετατόπισης ΦΠΑ φορ. Έτους 2017

ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΦΠΑ	0,13	0,24	ΣΥΝΟΛΟ
			0,00
ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΕΝΑΡΞΗΣ	0,00	0,00	0,00
ΠΛΕΟΝ ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ χωρίς πάγια	85206,79	159100,80	244307,59
ΜΕΙΟΝ ΑΓΟΡΕΣ ΠΑΓΙΩΝ			0,00
ΣΥΝΟΛΟ			0,00
ΜΕΙΟΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΛΗΞΗΣ	1769,95	4129,84	5899,79
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	83436,84	154970,96	238407,80
ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ	0,35	0,65	1,00
ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	150498,79	279528,10	430026,89
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΦΠΑ	384398,77	45628,12	430026,89
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΠΛΕΟΝ 10%	422838,65	50190,93	473029,58
ΠΟΣΟΣΤΟ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	0,89	0,11	1,00
ΕΚΡΟΕΣ ΠΟΥ ΕΠΡΕΠΕ ΣΤΟ 23%			279528,10
ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΕΚΡΟΕΣ 23%			45628,12
ΦΠΑ ΠΟΣΟΣΤΟΥ	19564,84	67086,74	86651,59
ΦΠΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	49971,84	10950,75	60922,59
ΔΙΑΦΟΡΑ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	-30407,00	56136,00	25729,00

Υπολογιστικό Φύλλο Μετατόπισης ΦΠΑ φορ. Έτους 2018

ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΦΠΑ	0,13	0,24	ΣΥΝΟΛΟ
			0,00
ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΕΝΑΡΞΗΣ	1769,95	4129,84	5899,79
ΠΛΕΟΝ ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ χωρίς πάγια	84285,43	178358,80	262644,23

ΜΕΙΟΝ ΑΓΟΡΕΣ ΠΑΓΙΩΝ			0,00
ΣΥΝΟΛΟ			0,00
ΜΕΙΟΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΛΗΞΗΣ	789,76	1842,74	2632,50
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	85265,62	180645,90	265911,52
ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ	0,32	0,68	1,00
ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	144577,34	306305,20	450882,54
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΦΠΑ	337186,00	113436,19	450622,19
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΠΛΕΟΝ 10%	370904,60	124779,81	495684,41
ΠΟΣΟΣΤΟ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	0,75	0,25	1,00
ΕΚΡΟΕΣ ΠΟΥ ΕΠΡΕΠΕ ΣΤΟ 23%			306305,20
ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΕΚΡΟΕΣ 23%			113436,19
ΦΠΑ ΠΟΣΟΣΤΟΥ	18795,05	73513,25	92308,30
ΦΠΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	43834,18	27224,69	71058,87
ΔΙΑΦΟΡΑ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	-25039,13	46288,56	21249,44

Επειδή, από τα ως άνω υπολογιστικά φύλλα προκύπτει μετατόπιση ΦΠΑ ως εξής ανά φορολογικό έτος:

ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2017

Μετατόπιση ΦΠΑ με διαφορά για καταβολή αξίας 25.729,00€

ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2018

Μετατόπιση ΦΠΑ με διαφορά για καταβολή αξίας 21.249,44€.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι οι εν λόγω διαπιστώσεις περί μετατόπισης ΦΠΑ είναι αυθαίρετες και ακατανόητες. Ωστόσο, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής προέβη στην ελεγκτική επαλήθευση με τη μέθοδο της σύγκρισης της ποσοστιαίας αναλογίας των εκροών από πωλήσεις του μεγαλύτερου συντελεστή ΦΠΑ ως προς τις συνολικές πωλήσεις της χρήσης σε σχέση με την ποσοστιαία αναλογία των αγορών του ίδιου συντελεστή για τις ελεγχόμενες χρήσεις ως προς τις συνολικές αγορές των χρήσεων αυτών, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην ΠΟΛ. 1242/1998, οι οδηγίες της οποίας, σε σχέση με την παραπάνω επαλήθευση, συνεχίζουν να ισχύουν μέχρι σήμερα, καθώς και της ΠΟΛ 1087/2005.

Επειδή, από τους προαναφερόμενους πίνακες αποδείχτηκε πλήρως η μετατόπιση του ΦΠΑ εκροών από τον υψηλότερο συντελεστή 24% στον χαμηλότερο συντελεστή 13%, καθώς το φορολογικό έτος 2017 το κόστος των πωληθέντων με συντελεστή ΦΠΑ 24% ανέρχεται στο ποσό των 154.970,96€, ενώ οι αντίστοιχες πωλήσεις (εκροές) με συντελεστή ΦΠΑ 24% ανέρχονται μόλις στο ποσό των 45.628,12€.

Ομοίως, το φορολογικό έτος 2018 το κόστος των πωληθέντων με συντελεστή ΦΠΑ 24% ανέρχεται στο ποσό των 180.645,90€, ενώ οι αντίστοιχες πωλήσεις (εκροές) με συντελεστή ΦΠΑ 24% ανέρχονται μόλις στο ποσό των 113.436,19€.

Ωστόσο, η προσφεύγουσα εταιρεία, που φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας των πράξεων, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ΚΦΔ, ούτε στον έλεγχο ούτε με την υπό κρίση προσφυγή τεκμηρίωσε/ δικαιολόγησε τις εν λόγω αποκλίσεις καθώς τον αρνητικό συντελεστή μικτού κέρδους που προκύπτει στις εκροές με συντελεστή ΦΠΑ 24%.

Επειδή, ο έλεγχος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, σύμφωνα με ρητή διατύπωσή του έλαβε υπόψη αποκλειστικά τα προσδιορισθέντα από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ποσά ανακρίβειας και νόμιμα στηρίχθηκε στις διαπιστώσεις ελέγχου των διαβιβασθέντων εκθέσεων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

Επειδή, η παράβαση που διαπιστώθηκε στις ήταν μια αυτοτελής παράβαση για την οποία έχει εκδοθεί ήδη η υπ' αρ..... Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου της Δ.Ο.Υ Ν. Ιωνίας και η οποία μετά από την άσκηση σχετικής ενδικοφανούς προσφυγής εκ μέρους της προσφεύγουσας έχει ήδη οριστικοποιηθεί με την έκδοση της υπ' αρ. απορριπτικής απόφασης της Υπηρεσίας μας.

Επειδή, η φορολογική αρχή δεν διαπίστωσε μέσω της ανωτέρω παράβασης τη μετατόπιση των συντελεστών ΦΠΑ, αλλά διενήργησε έλεγχο, όπως προαναφέρθηκε, και μέσω της αρχής των αναλογιών συνέταξε υπολογιστικά φύλλα μετατόπισης ΦΠΑ.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις και οι εκθέσεις ελέγχου φέρουν σφραγίδα «Ακριβές Αντίγραφο αυθημερόν», καθώς και στρογγυλή σφραγίδα του Ελληνικού δημοσίου και ως εκ τούτου προκύπτει και ο ακριβής χρόνος σύνταξης των πρωτοτύπων, ο οποίος συμπίπτει με αυτόν των αντιγράφων και το όμοιο περιεχόμενό τους και έχουν ισχύ πρωτοτύπου.

Επειδή, στις πληροφοριακές εκθέσεις ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, στις διαπιστώσεις των οποίων αναφέρονται και οι από εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, εκτίθενται λεπτομερειακά τα πραγματικά περιστατικά και όλες οι ελεγκτικές ενέργειες βάσει των οποίων αποδείχτηκε πλήρως η μετατόπιση του ΦΠΑ από τον υψηλότερο συντελεστή 24% στον χαμηλότερο συντελεστή 13%, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί έλλειψης αιτιολογίας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της και την επικύρωση:

Α) της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

Β) της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

Γ) της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Α) Η με αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

Διαφορά φόρου	237,96 €
---------------	----------

Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του ΚΦΔ	118,98 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	356,94 €

Β) Η με αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

Διαφορά φόρου	25.729,00 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58Α του ΚΦΔ	12.864,50 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	38.593,50 €

Γ) Η με αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

Διαφορά φόρου	21.249,44 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58Α του Κ.Φ.Δ.	10.624,72 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	31.874,16 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

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

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.