



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 02/12/2024

Αριθμός απόφασης: 2496

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104 ΦΕΚ Α'58/19-04-2024) εφεξής Κ.Φ.Δ..

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759B/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από **04/07/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του
..... **ΤΟΥ** με **ΑΦΜ**, κατοίκου Βόλου επί της οδού, Τ.Κ.

....., κατά της με αριθμό/04-06-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη της οποίας ζητείται η μερική ή ολική ακύρωση.
6. Την από 12/07/2024 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βόλου.
7. Την με αριθ. ../10-10-2024 πράξη αναπομπής του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. Θεσσαλονίκης.
8. Το από 31/10/2024 πόρισμα επί συμπληρωματικού ελέγχου της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **04/07/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του
..... **ΤΟΥ** με **ΑΦΜ**, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ./**04-06-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 17.454,12€, πρόστιμο άρθρου 58Α του ν. 4987/2022, ύψους 8.727,06€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **26.181,18€** και αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους 241,07€, έναντι του ποσού των 9.267,50€ βάσει δήλωσης.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε στα πλαίσια διενέργειας ελέγχου στη φορολογία Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, δυνάμει της/25-04-2023, εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου. Ειδικότερα, ο προσφεύγων, ο οποίος δραστηριοποιείται στον τομέα της εστίασης (υπηρεσίες πώλησης πίτσας σε πακέτο), δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) της ατομικής του επιχείρησης για τη φορολογική περίοδο 01/01/2020-31/12/2020, παρότι του κοινοποιήθηκε η με αριθμ./11-01-2024 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, καθώς και η με αριθ. πρωτ. /03-04-2024 2^η πρόσκληση. Τα μοναδικά έγγραφα που προσκόμισε είναι το βιβλίο εξόδων, στο οποίο όμως δεν αναγράφονταν αναλυτικά τα ληφθέντα φορολογικά παραστατικά, (περιείχε συγκεντρωτικά μόνο στοιχεία ανά προμηθευτή), ενώ κατά τη διάρκεια του ελέγχου ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα άλλο φορολογικό στοιχείο. Κατόπιν τούτου, η φορολογική αρχή αφενός, προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία και συγκεκριμένα με βάση τις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ, τις συγκεντρωτικές καταστάσεις (ΜΥΦ), καθώς και τα δεδομένα που διαβίβασαν οι ηλεκτρονικές πλατφόρμες διανομής φαγητούgr,gr καιgr, και αφετέρου, δεν αναγνώρισε τις φορολογητέες εισροές και τον φόρο εισροών για συμψηφισμό, λόγω μη προσκόμισης των παραστατικών εισροών (αγορών και δαπανών).

Επειδή, περαιτέρω, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ανήρτησε ηλεκτρονικά στη σχετική εφαρμογή της Α.Α.Δ.Ε. τρία (3) ηλεκτρονικά αρχεία, ήτοι : α) Το με ID αρχείο τιμολογίων με α/α 1Α-55Β, β) Το με ID αρχείο τιμολογίων με α/α 56Α-117 και γ) Το με ID αρχείο τιμολογίων με α/α 127-245, η Υπηρεσία μας εξέδωσε την με αριθμ. ../10-10-2024 πράξη αναπομπής, προκειμένου η αρμόδια Δ.Ο.Υ. να προβεί σε πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Αναποκρινόμενη στην ως άνω αναφερόμενη πράξη Αναπομπής, η Δ.Ο.Υ. Βόλου συνέταξε την από 31/10/2024 έκθεση ελεγκτικών διαπιστώσεων, την οποία απέστειλε στην Υπηρεσία μας με το υπ'άρ. πρωτ. /31-10-2024 έγγραφό της. Ειδικότερα σύμφωνα με το πόρισμα του συμπληρωματικού ελέγχου της, η φορολογική αρχή, κατ'επίκληση των διατάξεων του άρθρου 32 του ν. 2859/2000 (περί ύπαρξης νόμιμου στοιχείου), δέχθηκε για έκπτωση από το φόρο εκροών φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, το φόρο εισροών ύψους 3.768,30€, που αντιστοιχεί σε φορολογητέες εισροές ύψους 25.001,93€, τιμολογίων της επιχείρησης «..... ΑΕΕ», περιορίζοντας τον καταλογισμό στο Φ.Π.Α., μεταξύ του αρχικού ελέγχου και ελέγχου μετά την αναπομπή της υπόθεσης, κατά το ποσό των 3.768,30€ και το ύψος του προστίμου λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης ΦΠΑ, κατά το ποσό των 1.884,15€. Ως εκ τούτου, το συνολικό ποσό φόρου για καταβολή μετά την αναπομπή, αναπροσαρμόστηκε στο ύψος των 20.528,73€, έναντι του αρχικού ελέγχου ύψους 26.181,18€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Παραβίαση του δικαιώματος της χρηστής διοίκησης του άρθρου 41 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ε.Ε., καθώς και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου. Εν προκειμένω η φορολογική αρχή έλαβε και αποδέχθηκε τις συνολικές παραγγελίες που έγιναν μέσω των ηλεκτρονικών πλατφορμώνgr,gr καιgr, ωστόσο, δεν αφαιρέσε το ποσό που παρακρατήθηκε από τις συγκεκριμένες διαδικτυακές πλατφόρμες σε ποσοστό 10% επί της ακαθάριστης αξίας, ποσό το οποίο δεν αποτελεί δικό του εισόδημα. Επίσης, προσκομίζει με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, παραστατικά (σχετ. 1-245) από το βασικό προμηθευτή του, από τα οποία αποδεικνύονται δαπάνες που πρέπει να αφαιρεθούν από το φορολογητέο του εισόδημα και να γίνει συμψηφισμός του αντίστοιχα στο Φ.Π.Α.
2. Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του διοικούμενου.
3. Παραβίαση της αρχής της βεβαιότητας του φόρου.
4. Παράνομη η προσβαλλόμενη πράξη διότι αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας.
5. Έλλειψη αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης.

Ως προς τον πρώτο και πέμπτο ισχυρισμό περί έλλειψης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης:

Επειδή, στο **άρθρο 23**, του προΐσχύοντος Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), όπως αυτό ίσχυε κατά την υπό κρίση φορολογική περίοδο, όριζε ότι: « 1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά 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. 2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14. β) Η απόφαση (εντολή) της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο 25, πρέπει, στην περίπτωση πλήρους επιτόπιου ελέγχου, να κοινοποιείται στον φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Διοικητή είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Διοικητής δύναται, με απόφασή του, να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης. 3. Ο Διοικητής μπορεί, με απόφασή του, να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδωγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παρόν, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.»

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 33 του Ν.5104/2024**, « 2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που

προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 76 του Ν. 5104/2024** «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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.», ενώ σύμφωνα με το **άρθρο 77** του ίδιου ως άνω κώδικα «*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, με τις διατάξεις του άρθ. **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου.*».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής φόρων και προστίμων νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου

συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του **άρθρου 32 του ν. 2859/2000**, ορίζεται ότι : «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) ..., 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, γ), δ), ε)

Επειδή, κατά το άρθρο 41 του Χάρτη των θεμελιωδών Δικαιωμάτων Της Ευρωπαϊκής Ένωσης – Δικαίωμα χρηστής διοίκησης, «1. Κάθε πρόσωπο έχει δικαίωμα στην αμερόληπτη, δίκαιη και εντός ευλόγου προθεσμίας εξέταση των υποθέσεών του από τα θεσμικά και λοιπά όργανα και τους οργανισμούς της Ένωσης. 2. Το δικαίωμα αυτό περιλαμβάνει ιδίως: α) το δικαίωμα κάθε προσώπου σε προηγούμενη ακρόαση πριν να ληφθεί ατομικό μέτρο εις βάρος του, β) το δικαίωμα κάθε προσώπου να έχει πρόσβαση στον φάκελό του, τηρουμένων των νομίμων συμφερόντων της εμπιστευτικότητας και του επαγγελματικού και επιχειρηματικού απορρήτου, γ) την υποχρέωση της διοίκησης να αιτιολογεί τις αποφάσεις της. 3. Κάθε πρόσωπο έχει δικαίωμα στην αποκατάσταση εκ μέρους της Ένωσης της ζημίας που του προξένησαν τα θεσμικά όργανα ή οι υπάλληλοί της κατά την άσκηση των καθηκόντων τους, σύμφωνα με τις γενικές αρχές που είναι κοινές στα δίκαια των κρατών μελών. 4. Κάθε πρόσωπο μπορεί να απευθύνεται στα θεσμικά όργανα της Ένωσης σε μία από τις γλώσσες των Συνθηκών και πρέπει να λαμβάνει απάντηση στην ίδια γλώσσα.»

Επειδή στην από 04/06/2024 Έκθεση Μερικού Ελέγχου ΦΠΑ του αρμόδιου ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Βόλου, υπάρχει επαρκής αιτιολογία ως προς τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και εισροών και το φόρο εκροών και εισροών. Συγκεκριμένα, οι δαπάνες του προσφεύγοντα για τη φορολογική περίοδο 01/01/2020-31/12/2020, όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ ή από τη βάση δεδομένων της φορολογικής αρχής των καταστάσεων πελατών, προμηθευτών και συναλλαγών του άρθρου 14 του Ν. 4987/2022, δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τις φορολογητέες εκροές, διότι δεν προσκομίστηκαν τα βιβλία και τα στοιχεία, ώστε να επαληθευτεί ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που απαιτεί ο νόμος προκειμένου να διενεργηθεί η παραπάνω έκπτωση. Επίσης, στην ίδια ως άνω έκθεση αναφέρεται ότι δεν είναι δυνατόν να εκπεστούν οι φορολογητέες εισροές με βάση μόνο τις συγκεντρωτικές καταστάσεις (ΜΥΦ), δεδομένου ότι αυτό θα οδηγούσε σε καταστρατήγηση της ρητής διάταξης του άρθρου 32, παρ. 1 (β') του Ν. 2859/2000.

Όσον αφορά τις φορολογητέες εκροές της ελεγχόμενης επιχείρησης προσδιορίστηκαν από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ και τις διαβιβασθείσες συναλλαγές από τις ηλεκτρονικές πλατφόρμες διανομής φαγητού. Ο προσφεύγων, αν και του ζητήθηκε επανειλημμένως,

δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα λογιστικά αρχεία που όφειλε να τηρεί (βιβλία και στοιχεία), με αποτέλεσμα ο έλεγχος, αφενός να προσδιορίσει τις φορολογητέες εκροές με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία και συγκεκριμένα με βάση τις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ, τις συγκεντρωτικές καταστάσεις (ΜΥΦ) και τα δεδομένα που διαβιβάστηκαν από τις ηλεκτρονικές πλατφόρμες διανομής φαγητούgr,gr καιgr. Ως προς την προμήθεια 10% επί των πωλήσεων που πραγματοποίησε ο προσφεύγων μέσω ηλεκτρονικών πλατφορμών διανομής φαγητού, σημειώνεται ότι σύμφωνα με τις βασικές αρχές της λογιστικής επιστήμης η προμήθεια που καταβάλλεται δεν αποτελεί μειωτικό στοιχείο των ακαθαρίστων εσόδων, αλλά δαπάνη και στο βαθμό που ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο για τις υπηρεσίες προμήθειας που έλαβε, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τις σχετικές δαπάνες, σημειώνοντας ότι η αναγνώριση της έκπτωσή τους από τις φορολογητέες εκροές θα αποτελούσε καταστρατήγηση της ρητής διάταξης του άρθρου 32, παρ. 1 (β') του Ν. 2859/2000.

Ακολούθως στα πλαίσια αναπομπής της υπόθεσης στη φορολογική αρχή για τη διενέργεια συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, συντάχθηκε το από 31/10/2024 πόρισμα, στο οποίο αναφέρονται τα εξής :

«Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε μετά την προσκόμιση τιμολόγιων της επιχείρησης ΑΕΕ με ΑΦΜ συνολικής καθαρής αξίας 25.001,93€ πλέον ΦΠΑ ποσού 3.768,30€, προέκυψε ότι:

Η ελεγχόμενη επιχείρηση υπέβαλε ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α.. Οι διαφορές φορολογητέων εκροών, εισροών και φόρου που προέκυψαν από τον έλεγχο, απεικονίζονται στους παρακάτω πίνακες:.....

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΝΑΠΟΜΠΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		1.149,66	72.725,49	71.575,83
Αξία φορολογητέων εισροών		54.891,27	25.001,93	29.889,34
Φόρος εκροών		275,92	17.454,12	17.178,20
Υπόλοιπο φόρου εισροών		9.543,42	4.009,37	5.534,05
Πιστωτικό υπόλοιπο		9.267,50	241,07	9.026,43
Χρεωστικό υπόλοιπο			13.685,82	13.685,82
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.			6.842,91	6.842,91
Σύνολο φόρου για καταβολή			20.528,73	20.528,73
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωσηση	9.267,50	241,07	9.026,43
	για επιστροφή			

Κατόπιν των ανωτέρω, η Υπηρεσία μας υιοθετεί πλήρως τα αποτελέσματα του συμπληρωματικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Βόλου και ειδικότερα δέχεται προς έκπτωσηση, από το φόρο εκροών, το φόρο εισροών ύψους 3.768,30€, για φορολογητέες εισροές ύψους 25.001,93€.

Αναφορικά με τους ισχυρισμούς περί παραβίασης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, των αρχών χρηστής διοίκησης, βεβαιότητας του φόρου και αναλογικότητας:

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, περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), ορίζεται τα εξής: «*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. 3.....4.....*».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 33 του ν. 5104/2024, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «*1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.*»

Επειδή, κατά τα αναγραφόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Βόλου, επιδόθηκε στον προσφεύγοντα το με αριθ. .../13-05-2024 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου – κλήση προς ακρόαση με συνημμένο το με αριθ. .../13-5-2024 προσωρινό προσδιορισμό ΦΠΑ / πράξη επιβολής προστίμου. Επιπλέον από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και την ηλεκτρονική εφαρμογή «ΑΝΑΡΤΗΣΕΙΣ ΣΤΟ TAXISNET», προκύπτει ότι αναρτήθηκαν στον προσωπικό λογαριασμό του προσφεύγοντα, στις 14/05/2024 το με αρ. .../13-05-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και η με αρ. .../13-5-2024 Προσωρινή Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου (με αρ. ανάρτησης /14-05-2024), τα οποία αναγνώστηκαν από τον ίδιο αυθημερόν.

Σημειώνεται ότι η προθεσμία έγγραφης υποβολής των απόψεων του προσφεύγοντα αρχίζει την επομένη της ημέρας της προαναφερθείσας κοινοποίησης και γνώσης (15/5/2024) και λήγει όταν περάσει ολόκληρη η τελευταία ημέρα και ώρα 23:59:59 (3/6/2024, ημέρα Δευτέρα/ εργάσιμη). Με την εκπνοή της προθεσμίας εκδόθηκε στις 4/6/2024 η με αρ./2024 Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου και συντάχθηκε η από 4/6/2024 έκθεση Ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Βόλου. Μετά την υπογραφή της οικείας έκθεσης ελέγχου και της προαναφερόμενης πράξης και την έγκριση τους από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Βόλου στο πληροφοριακό σύστημα Elenxis, ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα το με αρ. πρωτ. /2024 υπόμνημά του, το οποίο δεν συμπεριλήφθηκε στην έκθεση ελέγχου, καθώς αυτή είχε ήδη εκδοθεί με την εκπνοή της προθεσμίας των 20 ημερών. Ωστόσο, σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 του νέου ΚΦΔ, παρέχεται η δυνατότητα να ασκήσει τα δικονομικά του δικαιώματα στα πλαίσια άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής, επιτυγχάνοντας ακόμη και την ολική ή μερική διαγραφή των φόρων και προστίμων, αν αποδειχθεί ότι οι παραβάσεις, για τις οποίες επιβλήθηκαν τα πρόστιμα δεν υφίστανται ολικά ή μερικά, και έτσι να εκπληρωθεί η πιο πάνω επιταγή του άρθρου 20 παρ.2 του Συντάγματος.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του Συντάγματος « *Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιση και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.*»

Επειδή σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν το είδος ή η φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερκοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η αναγνώριση των δαπανών στο ΦΠΑ, προβλέπεται απευθείας από τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2859/2000 και η φορολογική διοίκηση προβαίνει στην επιβολή του φόρου με βάση τη διαπίστωση της μη ύπαρξης του νόμιμου παραστατικού, ενώ ο επιδιωκόμενος σκοπός, είναι η πάταξη της φοροδιαφυγής, η σύλληψη της φορολογητέας ύλης και η προάσπιση του

δημοσίου συμφέροντος, δια μέσου της εξασφάλισης της καταβολής του οφειλόμενου φόρου. Συνεπώς, υπάρχει εύλογη σχέση μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου σκοπού και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή, περαιτέρω, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει τη βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153)

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεπιοθήσεως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣΤΕ 2674/2013, 1608/2004).

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση δε συντρέχει περίπτωση παραβίασης των αρχών της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη, αφενός, διότι με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση και αφετέρου δε προέβη σε καμία (θετική) ενέργεια, ικανή να προκαλέσει την

εύλογη πεποίθηση στον προσφεύγοντα ότι δεν προτίθεται να προβεί σε οποιονδήποτε καταλογισμό φόρου ή προστίμου σε βάρος του.

Επειδή, από τα στοιχεία της υπόθεσης προκύπτει ότι κατά την ελεγκτική διαδικασία η φορολογική αρχή εξασφάλισε τη δυνατότητα στον προσφεύγοντα, μετά την επίδοση της με αριθ. πρωτ./11-01-2024 πρόσκλησης και της με αριθ. πρωτ. /3-4-2024 δεύτερης πρόσκλησης να συλλέξει και να προσκομίσει τα φορολογικά του στοιχεία. Μάλιστα η φορολογική αρχή ενέκρινε παράταση προσκόμισης δέκα ακόμη ημερών, στην οποία ωστόσο δεν ανταποκρίθηκε. Επιπλέον στα πλαίσια της προηγούμενης ακρόασης, η φορολογική αρχή κάλεσε τον προσφεύγοντα να εκθέσει τις απόψεις του επί των προσωρινών αποτελεσμάτων, ο οποίος όμως ανταποκρίθηκε, μετά την εκπνοή της τασσόμενης από τη φορολογική αρχή προθεσμίας, προβάλλοντας τους ίδιους ισχυρισμούς με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή. Συνεπώς δεν τίθεται ζήτημα παραβίασης της αρχής χρηστής διοίκησης, δεδομένου ότι η φορολογική αρχή εξασφάλισε προθεσμία ικανή προκειμένου ο προσφεύγων να συγκεντρώσει και να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά του αρχεία, αλλά ούτε και ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου μπορεί να τεθεί, καθόσον δεν είχε δημιουργηθεί από θετικές ενέργειες της φορολογικής διοίκησης, η πεποίθηση, ότι δικαιούται έκπτωσης του φόρου των εισροών χωρίς την προσκόμιση των φορολογικών στοιχείων της επιχείρησής του. Εξάλλου με την προσκόμιση των φορολογικών στοιχείων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή και στα πλαίσια αναπομπής της υπόθεσης, η φορολογική αρχή αναγνώρισε προς έκπτωση το φόρο εισροών ύψους 3.768,30€, όλων των προσκομισθέντων φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 25.001,93€ της φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, περιορίζοντας το καταλογιζόμενο ποσό στο συνολικό ύψος των 20.528,73€ έναντι του αρχικού καταλογισμού ύψους 26.181,18€.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **04/07/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **ΤΟΥ** με **ΑΦΜ**

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

Επί της υπ' αρ./04-06-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020

	Βάσει δήλωσης	Βάσει (αρχικού) Ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά Απόφασης ΔΕΔ - δήλωσης

Φορολογητέες εκροές	1.149,66	72.725,49	72.725,49	71.575,83
Φορολογητέες εισροές	54.891,27	0,00	25.001,93	-29.889,34
Φόρος εκροών	275,92	17.454,12	17.454,12	17.178,20
Υπόλοιπο φόρου εισροών	9.543,42	241,07	4.009,37	-5.534,05
Πιστωτικό υπόλοιπο	9.267,50	241,07	241,07	-9.026,43
Χρεωστικό υπόλοιπο		17.454,12	13.685,82	13.685,82
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α του 4987/2022		8.727,06	6.842,91	6.842,91
Σύνολο φόρου για καταβολή		26.181,18	20.528,73	20.528,73
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	9.267,50	241,07	241,07	-9,026,43

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του 5104/2024.

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

Ακριβές Αντίγραφο
 Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
 Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
 ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
 Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
 ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
 ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.