



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 2/5/2023

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:

1050

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604538

E-mail : ded.ath@aade.gr, a.tsironi@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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/ 27-04-2017).

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 απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμίαπου εδρεύει κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Ημερομηνία επίδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος/ Φορ. περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1	Εισόδημα	2016	16.838,79€
2	Φ.Π.Α.	1/1 - 31/12/2016	7.626,84€

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και την απόοικείες εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμίακαι μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά χρεωστικού ποσού φόρου, ύψους 11.225,86€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58 του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας, ποσού 5.612,93€.

Με την με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α., ποσού 7.626,84€.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Οι ανωτέρω πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2016, αντίστοιχα, εκδόθηκαν βάσει των απόοικείων εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, κατόπιν της με αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ανωτέρω αρμόδιας φορολογικής αρχής.

Η με αριθ.εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ εκδόθηκε συνεπεία της με ημερομηνία θεώρησης Πληροφοριακής Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ, που διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, λόγω αρμοδιότητας, με το με αριθ. πρωτ. έγγραφο (αριθ. πρωτ. εισερχομένου).

Η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ως άνω προσαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Οι προσαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν βασίμως προσαλλόμενες και ακυρωτέες, άλλως μεταρρυθμιστέες καθόσον στην οικεία έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΠΑΤΡΑΣ δεν τεκμηριώνεται πλήρως και επαρκώς και με συγκεκριμένα στοιχεία η καταλογισθείσα παράβαση, περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

2) Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης, πριν την έκδοση δυσμενούς πράξης, ακρόασης, όπως ορίζουν οι διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 20 του Συντάγματος αλλά και του άρθρου 6 του Κ.Δ.Δ..

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Επειδή, οι διατάξεις του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/ 23-7-2013) ορίζουν ότι:

Άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.

...

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.

...

3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως επιχειρηματική συναλλαγή θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους.».

...

Άρθρο 28. Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων

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.».

Φ.Π.Α.

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.».

Κ.Φ.Δ. – Ε.Λ.Π.

Επειδή, οι διατάξεις του ΚΦΔ ορίζουν ότι:

«Άρθρο 13. Λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)

1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.».

Επειδή, οι διατάξεις του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

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.».

Άρθρο 8. Τιμολόγιο πώλησης

1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

... 5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτο-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη.

... 7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας. ...»

Άρθρο 12. Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών

1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

... 8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου. ...»

Άρθρο 13. Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης

Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. ...»

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. **A.1413/2019 Απόφαση της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4061/07.11.2019)** με θέμα: «Διαδικασία διενέργειας κατά προτεραιότητα μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. από το γραφείο σε περιπτώσεις που διαπιστώνονται παραβάσεις μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/λογιστικού αρχείου (παραστατικού)» αναφέρεται ότι: «1. Σε περίπτωση που, κατά τη διενέργεια μερικών επιτόπιων ελέγχων για την διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, για φορολογουμένους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διακινούν αγαθά (προληπτικοί έλεγχοι), ή σε περίπτωση που κατόπιν επεξεργασίας/αξιοποίησης κατασχεθέντων ή παραληφθέντων βιβλίων, εγγράφων, αρχείων, στοιχείων ή οποιασδήποτε άλλης πληροφορίας διαπιστώνεται μη έκδοση φορολογικών στοιχείων/λογιστικών αρχείων (παραστατικών) ή έκδοση ανακριβών φορολογικών στοιχείων/λογιστικών αρχείων (παραστατικών), εκδίδεται πράξη για την επιβολή του οριζόμενου από τις, κατά περίπτωση, διατάξεις των άρθρων 54 παρ. 2 περ. η) ή 58Α παρ. 1 του ν. 4174/2013, προστίμου.

2. Στις περιπτώσεις της παραγράφου 1, μετά τη λήξη της προβλεπόμενης, από τις κατά περίπτωση διατάξεις, προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., εκδίδεται από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Ελεγκτικής Υπηρεσίας, εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου από το γραφείο, για τις φορολογίες αυτές, προκειμένου, λαμβάνοντας υπόψη την καταλογισθείσα παράβαση της μη έκδοσης ή της έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/λογιστικού αρχείου (παραστατικού), να εκδοθούν οι σχετικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου με την προσθήκη της αποκρυσταλλωμένης φορολογητέας ύλης, τηρούμενης της διαδικασίας του άρθρου 28 του ν.4174/2013.

3. Στην εντολή φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με τα ανωτέρω γίνεται αναφορά ότι αυτή εκδίδεται κατ' εφαρμογή της παρούσας.

4. Οι κατ' εφαρμογή της παρούσας εντολές φορολογικού ελέγχου εκδίδονται για τη φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α., αμελλητί μετά τη λήξη της προβλεπόμενης, από τις κατά περίπτωση διατάξεις, προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων της κάθε μιας από τις φορολογίες αυτές, λαμβανομένων υπόψη των κριτηρίων του Παραρτήματος της παρούσας, τα οποία δεν δημοσιοποιούνται. Οι εντολές φορολογικού ελέγχου του προηγούμενου εδαφίου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή τους.».

Επειδή, βάσει της με αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ διενεργήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης έλεγχος ορθής τήρησης των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) καθώς και του ΚΦΔ. Ο έλεγχος έχοντας στην διάθεσή του όλα τα δεδομένα που ζητήθηκαν από την προσφεύγουσα επιχείρηση επικεντρώθηκε στο υγραέριο κίνησης οχημάτων (LPG), ήτοι:

A) στην νόμιμη χρησιμοποίηση των υγραερίων (έλεγχος πωληθέντων λίτρων υγραερίου με βάση τις παραλαβές και με βάση τους μετρητές) και
B) στην έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων για τα πωληθέντα λίτρα υγραερίου, βάσει των ενδείξεων των μετρητών ολικής καταγραφής (totaliser). έλεγχος στην προσφεύγουσα επιχείρηση, προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή.

Επειδή, από τον αντιπαραβολικό έλεγχο που διενεργήθηκε μεταξύ των λιανικών πωλήσεων σε υγραέριο, όπως αυτές καταγράφηκαν βάσει των μετρητών των διανομένων 1 και 2 υγραερίου κίνησης, επί της λιανικής τιμής ανά ημέρα και των λιανικών πωλήσεων βάσει των εκδιδόμενων στοιχείων εσόδων (αποδείξεων λιανικής πώλησης) μέσω Φ.Η.Μ., για το χρονικό διάστημα από 1/1/2016 έως 31/12/2016 διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση, εντός του κρινόμενου φορολογικού έτους, πώλησε πραγματικά 762.055,12 λίτρα υγραερίου κίνησης, συνολικής αξίας συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α., ποσού 518.874,20€ και εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδων 471.057,03€ που αντιστοιχούν σε 689.353,82 λίτρα, ήτοι δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδων για την πώληση 52.020,69 λίτρων συνολικής αξίας συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α., ποσού 47.817,17€ (22.516,38€ με Φ.Π.Α. 23% και 25.300,79€ με Φ.Π.Α. 24%), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3, 5, 8, 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251).

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ, η οποία διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, λόγω αρμοδιότητας, με το με αριθ. πρωτ. έγγραφο (αριθ. πρωτ. εισερχομένου). Συνεπεία της ανωτέρω πληροφοριακής έκθεσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ εκδόθηκε η με αριθ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ καθώς και η με αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Αξ1 του ΚΦΔ της ανωτέρω αρμόδιας φορολογικής αρχής.

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση στρεφόμενη κατά της με αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ άσκησε ενώπιον της Υπηρεσίας μας την με αριθ. ενδικοφανή προσφυγή, συνεπεία της οποίας εκδόθηκε η με αριθ. **Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας**, βάσει της οποίας απορρίφθηκε ο ισχυρισμός της, περί έλλειψης επαρκούς αιτιολογίας των διαπιστώσεων του ελέγχου, επί των οποίων ερείδεται η ανωτέρω Πράξη Επιβολής Προστίμου.

Επειδή, συνεπεία της με ημερομηνία θεώρησης Πληροφοριακής Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ και κατ' εφαρμογήν της με αριθ. Α.1413/2019 Απόφασης της ΑΑΔΕ εκδόθηκε η με αριθ.εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, βάσει της οποίας διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος για το φορολογικό έτος 2016 στα φορολογικά αντικείμενα εισοδήματος και Φ.Π.Α., αντίστοιχα.

Επειδή, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε ως προς τη Φορολογία Εισοδήματος, διαπιστώθηκε ότι η ανωτέρω παράβαση, περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, με τις οποίες βαρύνεται η προσφεύγουσα επιχείρηση επηρεάζει τα αποτελέσματα της επιχειρηματικής της δραστηριότητας, με αποτέλεσμα τον προσδιορισμό αποκρουστικής φορολογητέας ύλης, ποσού 38.709,86€, για το φορολογικό έτος 2016. Κατά συνέπεια, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, προέβη σε προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων της προσφεύγουσας επιχείρησης, φορολογικού έτους 2016.

Επειδή, οι ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου οδήγησαν σε καταλογισμό διαφορών φορολογητέων εισροών, εκροών, με αποτέλεσμα οι υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2016, να κριθούν ανακριβείς.

Επειδή, ο έλεγχος διενεργήθηκε με βάση α) τις πραγματικές πωληθείσες ποσότητες υγραερίου κίνησης οχημάτων, όπως αυτές διατέθηκαν και καταγράφηκαν από τους μετρητές των δύο διανομέων της μίας αντλίας υγραερίου του πρατηρίου, βάσει της Φ.579/326/15.10.1997 Απόφασης του Υπουργού Οικονομικών και της υπ' αρ. ΔΕΦΚΦ Α 1096142/08.07.2016 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και β) τις λιανικές τιμές πώλησης με Φ.Π.Α., όπως αυτές έχουν αναρτηθεί από τον προσφεύγοντα για την υπό κρίση περίοδο βάσει των διατάξεων του αρ. 136 της με αριθ. Α2-718/28.07.2014 Αγορανομικής Διάταξης.

Επειδή, σε αντίθεση με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας επιχείρησης, περί έλλειψης επαρκούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων, στην έκθεση ελέγχου αναφέρονται αναλυτικά όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, σύμφωνα με τις οποίες στοιχειοθετήθηκε και τεκμηριώθηκε η διαπίστωση των παραβάσεων της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων. Η δε μέθοδος που ακολούθησε ο έλεγχος και οι διενεργηθείσες ελεγκτικές επαληθεύσεις, συνεπεία των οποίων διαπιστώθηκαν οι ανωτέρω παραβάσεις, βασίστηκαν σε αντιπαραβολικό έλεγχο των αγορασθέντων και πωληθέντων λίτρων υγραερίου, βάσει των καταγεγραμμένων από τους μετρητές στοιχείων, σε σχέση με τα εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία καθώς και τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία.

Ως εκ τούτου, ο 1^{ος} ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 2^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «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 εμπειριστατωμένα 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 κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 «Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή προστίμων» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

2. ...

3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.».

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 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).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995, ΣτΕ1542/2016).

Επειδή, σύμφωνα με την περ. β' της παρ. 6 του άρθρου 79 «Σε περίπτωση προσφυγής» του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει), όπως προστέθηκε με το άρθρο 20 παρ. 1 του ν.3900/2010 (ΦΕΚ Α' 213), ειδικά για τις

φορολογικές παραβάσεις προβλέπεται ότι η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνο αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.

Επειδή, σύμφωνα με την ΔΕΛ Α 1069048/ 2.5.2014 με θέμα: «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ΚΦΔ "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» αναφέρεται ότι: «Άρθρο 28

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.

Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ. ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.). Σε περίπτωση μη διαπίστωσης διαφορών δεν ακολουθείται η ως άνω διαδικασία, συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου και τίθεται στο αρχείο.».

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 28 του ΚΦΔ ρυθμίζουν ρητώς και ειδικώς το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης στο πεδίο της φορολογικής διαδικασίας και απαιτούν την έκδοση και κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και των προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων ως αναγκαίο τύπο της διαδικασίας έκδοσης των οριστικών καταλογιστικών πράξεων.

Επειδή, η νομολογία του ΣτΕ (βλ. αποφάσεις 4447/2012 και 3382/2010 της Ολομέλειας του ΣτΕ) αναφέρεται στην υποχρέωση τήρησης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης με βάση τις γενικές διατάξεις, χωρίς να λαμβάνει υπ' όψη την περίπτωση, που υπάρχει ρητή και ειδική πρόβλεψη περί αυτού από την οικεία ειδική νομοθεσία.

Επειδή, η ως άνω ειδική ρύθμιση του άρθρου 28 του ΚΦΔ προσδιορίζει σαφώς, ρητώς και ειδικώς τη σχετική υποχρέωση της Φορολογικής Αρχής να κοινοποιεί Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου.

Επειδή, το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, προκειμένου να φέρει πλήρη αιτιολογία, αλλά να μπορεί και ο φορολογούμενος να ασκήσει αποτελεσματικά το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης, απαιτείται να αναφέρει τα πραγματικά περιστατικά και τη νομική βάση, στα οποία στηρίζει ο έλεγχος το προσωρινό πόρισμά του.

Επειδή, αρχικά, κατόπιν των διαπιστώσεων του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ, όπως αυτές παρατίθενται αναλυτικά στην από οικεία έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος είχε προβεί στην έκδοση του με αριθ. πρωτ. Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), καθώς και του με αριθ. Προσωρινού Προσδιορισμού Προστίμου, τα οποία είχαν επιδοθεί την στο ομόρρυθμο μέλος και διαχειριστή της προσφεύγουσας επιχείρησης,

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν είχε ανταποκριθεί στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε., εντός της τιθέμενης προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών.

Επειδή, στα πλαίσια του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ ως προς την φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α. εκδόθηκε το με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), το οποίο κοινοποιήθηκε στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας της προσφεύγουσας επιχείρησης, όπως αυτή προκύπτει από το υποσύστημα μητρώου του taxis, ήτοι επί της οδού

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε., εντός της τιθέμενης προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν προσδιορίζει οποιαδήποτε συγκεκριμένη βλάβη, η οποία δεν θα μπορούσε να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, σύμφωνα με την περ. β' της παρ. 6 του άρθρου 79 του Κ.Δ.Δ..

Ως εκ τούτου, ο 2ος ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις απόεκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, επί των οποίων εδράζονται οι με αριθ.προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμίακαι την **επικύρωση** των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Ημερομηνία επίδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος/ Φορ. περίοδος
1	Εισόδημα	2016
2	Φ.Π.Α.	1/1 – 31/12/2016

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης νομικής οντότητας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

1. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης) Φορ. Έτους 2016

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

Διαφορά φόρου	11.225,86€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	5.612,93€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	16.838,79€

2. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης) Φορ. Περιόδου 1/1 – 31/12/2016

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

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	7.626,84€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	7.626,84€
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	1.480,46€

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.