



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 29.05.2023

Αριθμός απόφασης:1080

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.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 ΦΕΚ Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης**2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμία» με **ΑΦΜ:**, νομίμως εκπροσωπούμενης κατά: α) της με αρ. ...**12.2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016, β) της με αρ.....**12.2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-,31.12.2017 γ) της με αρ.**12.2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018 - 30.09.2018 και δ) της με αρ.**12.2022** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου του, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ...

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α8' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από**2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, της Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμία «..... με **ΑΦΜ:** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με τη με αρ.**12.2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του, φορολογικής περιόδου 01.01.2016 έως 31.12.2016, δεν αναγνωρίσθηκε πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ποσού 15.727,31€, λόγω διαφοράς φορολογητέων εκροών ποσού 37.465,97€ και μη αναγνώρισης μεταφερόμενου πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης περιόδου ποσού 10.856,75€.

-Με τη με αρ.**12.2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του, φορολογικής περιόδου 01.01.2017 έως 31.12.2017, δεν αναγνωρίσθηκε πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ποσού 15.727,31€, λόγω μη αναγνώρισης μεταφερόμενου πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης περιόδου ποσού 15.727,31€.

-Με τη με αρ.**12.2022** Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του, φορολογικής περιόδου 01.01.2018 έως 30.09.2018, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας (ασκούσας την καλλιέργεια δημητριακών) φόρος 16.345,00€ και πρόστιμο άρθρου 58^Α ΚΦΔ 8.172,50€, ήτοι συνολικό φόρο για καταβολή ποσού 24.517,50€, λόγω: α) **διαφοράς φορολογητέων εκροών ποσού 4.751,68€** και β) μη αναγνώρισης μεταφερόμενου πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης περιόδου ποσού 15.727,31€.

-Με τη με αρ.**2022** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου του, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **500,00€** του άρθρου 54 παρ. 1 περ.δ' και παρ. 2 περ. δ' του ΚΦΔ, λόγω μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων, κατόπιν του με αρ. πρωτ.....09.2022 αιτήματος παροχής πληροφοριών άρθρου 14 του ΚΦΔ.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις από 23.12.2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου ΦΠΑ ν.2859/2000 και Ν.4987/2022, του Προϊσταμένου του

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας συνοπτικά τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Μη νόμιμη επιβολή φόρου εισοδήματος λόγω περαίωσης των ένδικων χρήσεων 2014 και 2015. Παραβίαση αρχής βεβαιότητας και νομιμότητας φόρου.
2. Παραγραφή δικαιώματος δημοσίου για επιβολή φόρου. Οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν δια θυροκολλησεως την 28.12.2022 μετά την συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής.
3. Μη ουσιαστική τήρηση δικαιώματος πρόσβασης στο φάκελο και της προδικασίας της προηγούμενης ακρόασης.
4. Εσφαλμένα η φορολογική αρχή δέχθηκε ως πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ποσό 8.130,15€ της προηγούμενης φορολογικής περιόδου 01.01.2015- 31.12.2015 προς μεταφορά στην επόμενη φορολογική περίοδο 01.01.2016- 31.12.2016 αντί του ορθού πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ 14.369,68€, που εκ παραδρομής δεν καταχωρήθηκε στα τηρούμενα βιβλία
5. Δεν αιτιολογείται γιατί κρίθηκαν τα βιβλία ανακριβή. Δεν απέδειξε η φορολογική αρχή την εικονικότητα των ένδικων φορολογικών στοιχείων και το ανέφικτο της διενέργειας επαληθεύσεων και κατ' επέκταση του λογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων. .Αληθείς και πραγματικές οι συναλλαγές της προσφεύγουσας.
6. Ουσιαστική βλάβη της προσφεύγουσας από τις τυπικές πλημμέλειες των καταλογιστικών πράξεων.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο

Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης επιβολής φόρου λόγω περαίωσης των ένδικων χρήσεων 2014 και 2015 και παραβίασης αρχής βεβαιότητας και νομιμότητας φόρου, αλυσιτελώς προβάλλεται, καθώς δεν προβλέπεται από τις κείμενες διατάξεις η δυνατότητα περαίωσης/αυτοπεραίωσης από τον φορολογούμενο στα έτη αυτά.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν 2859/2000, ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την Παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον: α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής αχρεώσητα ή β) το αχρεώσητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις: ί) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή, Επειδή το πιστωτικό υπόλοιπο που μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο, συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα με φόρο εκροών της περιόδου αυτής και των επομένων περιόδων μέχρι το χρόνο παραγραφής».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 42 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρους με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς. 2. Το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο μέσα σε ενενήντα (90) ημέρες από την υποβολή έγγραφου αιτήματος του φορολογούμενου, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας. Ειδικά για αιτήματα επιστροφής Φ.Π.Α. από υποκειμένους μη εγκατεστημένους στο εσωτερικό της χώρας, η Φορολογική Διοίκηση αποφαινεται μέσα σε τέσσερις (4) μήνες από τη λήψη του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν απαιτείται η προσκόμιση συμπληρωματικών στοιχείων, οπότε η ως άνω προθεσμία παρατείνεται μέχρι οκτώ (8) μήνες. 3. Με έγγραφη δήλωση που περιλαμβάνεται στην αίτηση επιστροφής του φορολογούμενου, το επιστρεπτέο ποσό παρακρατείται με σκοπό τον συμψηφισμό του με μελλοντικές οφειλές του φορολογούμενου. 4. Η αξίωση για επιστροφή φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεωστήτως, παραγράφεται κατά τον χρόνο που παραγράφεται το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 36 αναφορικά με την αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση από την οποία πηγάζει η αξίωση προς επιστροφή. Η παραγραφή της

αξίωσης για επιστροφή φόρου που προκύπτει ότι καταβλήθηκε αχρεωστήτως ως αποτέλεσμα έκδοσης πράξης για την ακύρωση ή την τροποποίηση άμεσου προσδιορισμού ή πράξης προσδιορισμού του φόρου ή πράξης επιβολής προστίμου, σύμφωνα με το άρθρο 63B, παρατείνεται κατά ένα (1) έτος από την ημερομηνία έκδοσης της πράξης ακύρωσης ή τροποποίησης, εφόσον η πράξη ακύρωσης ή τροποποίησης εκδίδεται εντός του τελευταίου έτους της προθεσμίας παραγραφής ή μετά από τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής κατά τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 36. 5. Με απόφαση του Διοικητή μπορούν να ορίζονται οι λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «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 προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. ... 3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νομίμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του προηγούμενου

εδαφίου, εφόσον κατά το χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση ο διορισμός νέου νομίμου ή φορολογικού εκπροσώπου. ...»

Επειδή, με την Πολ.1249/2014 διευκρινίστηκε ότι: «Δ. Όσον αφορά την κοινοποίηση των πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης με επίδοση κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας διευκρινίζονται τα εξής: ... 5. 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 η επίδοση γίνεται με Θυροκόλληση. 6. 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.... 13. Τονίζεται ιδιαίτερα ότι για κάθε επίδοση, το όργανο που τη διενεργεί συντάσσει έκθεση, η οποία πρέπει να μνημονεύει : τον τόπο και το χρόνο που διενεργήθηκε η πράξη (επίδοση ή θυροκόλληση), το ονοματεπώνυμο και την ιδιότητα του οργάνου που διενέργησε την πράξη καθώς και εκείνων που συνέπραξαν ή παραστάθηκαν κατά τη διενέργειά της, την παραγγελία προς επίδοση, σαφή προσδιορισμό, από απόψεως χρόνου εκδόσεως και περιεχομένου, του επιδοτέου εγγράφου και των προσώπων τα οποία αφορά, την ημέρα και την ώρα της επίδοσης, το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο και την ιδιότητα (π.χ. αντίκλητος) με την οποία το παρέλαβε, καθώς και τους λόγους που προκάλεσαν τη Θυροκόλληση...».

Επειδή, αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αρ. πρωτ...10.2018 αίτηση επιστροφής του προσφεύγοντος κατόπιν της με αρ.10.2018 υποβληθείσας τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.09.2018 έως 30.09.2018 για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ύψους 30.000,00€. Με την υπ' αρ.12.2018 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της επιστράφηκε ολόκληρο το ποσό χωρίς έλεγχο. Ακολούθως δυνάμει της υπ' αρ. /30.08.2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος Φ.Π.Α. βάσει των διατάξεων του ν.2859/2000 και ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01.01.2016 - 30.09.2018.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις για τα υπό κρίση έτη 2016, 2017 και 2018 εκδόθηκαν στις 23.12.2022 εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής καθώς, σύμφωνα με τις

προαναφερθείσες διατάξεις, η φορολογική διοίκηση είχε δικαίωμα έκδοσης πράξης για τη φορολογική περίοδο 01.01.2016 - 31.12.2016 μέχρι την 31.12.2022, για τη φορολογική περίοδο 01.01.2017 - 31.12.2017 μέχρι την 31.12.2023. και για τη φορολογική περίοδο 01.01.2018 - 31.12.2018 μέχρι την 31.12.2024 και κοινοποιήθηκαν με συνημμένες τις αντίστοιχες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας, Φ.Π.Α. και προστίμου στις **28.12.2022**, ημέρα Τετάρτη και ώρα 14.00 μ.μ., στη δηλωθείσα στο σύστημα taxis υποσύστημα μητρώου διεύθυνση στη, δια θυροκόλλησης λόγω απουσίας νομίμου εκπροσώπου ή συνεργάτη ή υπαλλήλου ή συνεταίρου της προσφεύγουσας, σύμφωνα με την οικεία έκθεση επίδοσης.

Συνεπώς δεν τίθεται ζήτημα παραγραφής και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, 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».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

Επειδή, το δικαίωμα αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), που ορίζει 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 προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 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 **28 του Κ.Φ.Δ.**, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «**1.** Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. **2.** Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. **1.....**».

Επειδή, με την παρ. 4 του άρθρου 62 του ΚΦΔ): «**4.** Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή, περαιτέρω με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 2014/2.5.2014 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών παρέχονται οδηγίες εφαρμογής για ορισμένα άρθρα του ν. 4174/2013 και ειδικότερα για το άρθρο 62 προβλέπονται τα ακόλουθα: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ. και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου και την είσπραξη, εφαρμόζονται ανάλογα και για τις πράξεις επιβολής προστίμου δηλαδή κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου. Με το σημείωμα διαπιστώσεων καλείται ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση (σχετ. διατ. ν.4254/2014 Κεφ. Α' άρθρο πρώτο, παράγρ. Δ, υποπαράγραφος Δ2), να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με την επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμου. Στη συνέχεια συντάσσεται έκθεση ελέγχου και εκδίδεται οριστική πράξη επιβολής προστίμου. Σημειώνεται ότι **δεν κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου στις περιπτώσεις πράξεων επιβολής προστίμων που αφορούν διαδικαστικές**

παραβάσεις, καθώς και για τις πράξεις επιβολής προστίμων τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η με αριθμό12.2022 περιγραφόμενη πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022 περί μη ανταπόκρισης της προσφεύγουσας σε αίτημα της φορολογικής αρχής για παροχή στοιχείων ετών 2016, 2017 και 2018, συνιστά διαδικαστική παράβαση της περ. δ΄ της παρ. 1 του άρθρου 54 ΚΦΔ, για την οποία επιβάλλεται το πρόστιμο της περ. δ΄ της παρ. 2 του ίδιου άρθρου και για την οποία, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, δεν απαιτείται η κοινοποίηση Σημειώματος Διαπιστώσεων εκ μέρους της φορολογικής αρχής.

Περαιτέρω, η φορολογική αρχή στις 28.11.2022 κοινοποίησε στον ως μέλος και διαχειριστή της προσφεύγουσας το με αρ.πρωτ.11-2022 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου αρ.28 του ΚΦΔ με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ των υπό κρίση φορολογικών περιόδων από 01.01.2016 – 30.09.2018 προκειμένου να υποβάλλει τις απόψεις της εντός της οριζόμενης προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών, στο οποίο η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε.

Κατόπιν των ανωτέρω συντάχθηκαν οι από 23.12.2022 εκθέσεις ελέγχου ΦΠΑ και προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ βάσει των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις από τον Προϊστάμενο του

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 του ν.2859/2000 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ) ορίζεται ότι: «1.Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης ατής παραγράφου 1 του άρθρου 36,

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) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

- δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,
- ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 38§§1, 2, 3, 4 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο.

Επειδή, με το άρθρο 64 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 34 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «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. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παρ. 5 του άρθρου 25. ...».

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ΚΦΔ «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση προσφεύγουσα, με την με αρ. πρωτ.....10.2018 αίτηση επιστροφής που υπέβαλε μαζί με τη με αρ. 64486/26.10.2018 τροποποιητική περιοδική δήλωση

ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.09.2018 έως 30.09.2018, ζήτησε και έλαβε χωρίς έλεγχο πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ύψους 30.000,00€, βάσει της με αριθμό 304/05.12.2018 απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Στο πλαίσιο ελέγχων αιτήσεων επιστροφής ΦΠΑ βάσει δείγματος, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Δ 186372 ΕΞ 2021 εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής, Δ.Ο.Υ., η με αρ./05-05-2022 εντολή μερικού ελέγχου φορολογικής περιόδου 01/01/2016-30/09/2018. Λόγω της έναρξης των ελεγκτικών κέντρων Θεσσαλονίκης την 29/07/2022 και την μεταφοράς της ελεγκτικής αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. στο εκδόθηκε στη συνέχεια η με αριθμό εντολή ελέγχου/30-08-2022 από τον Προϊστάμενο της ανωτέρω φορολογικής αρχής και διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν δικαιούνταν την επιστροφή ποσού Φ.Π.Α. 13.655,00€, και της καταλογίστηκε.

Για τη δε φορολογική περίοδο 01.01.2016-31.12.2016 αναγνωρίστηκε ως μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης φορολογικής περιόδου μόνον το ποσό των 8.130,65€ που προέκυψε από τα βιβλία (ισοζύγια λογιστικών κινήσεων - λογ. 54) της προσφεύγουσας. Ποσό ύψους 15.721,31€ δεν αναγνωρίστηκε και ως εκ τούτου αποτέλεσε και διαφορά στη φορολογική περίοδο 01.01.2017 – 31.12.2017, ως μη αναγνωρισθέν υπόλοιπο προηγούμενη φορολογικής περιόδου καθώς και στη φορολογική περίοδο 01.01.2018 – 30.09.2018. Επιπλέον για την τελευταία αυτή φορολογική περίοδο, από την ελεγκτική αρχή διαπιστώθηκε ότι δεν συμπεριλήφθηκε στη με αρ.....10.2018 τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ μηνός Μαΐου του έτους 2018 το με αρ.05.2018 τιμολόγιο καθαρής αξίας 4.751,68€ και ΦΠΑ 617,71€ προς τον συνεταιρισμό με ΑΦΜ που καταχωρήθηκε στο λογ. 71.00.00.0000 «πωλήσεις προϊόντων χονδρ.» των λογιστικών αρχείων της προσφεύγουσας και έτσι προστέθηκε στις δηλωθείσες φορολογητέες εκροές με ΦΠΑ 13%.

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, η προσφεύγουσα διατείνεται ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή δέχθηκε ως πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης φορολογικής περιόδου το ποσό των 8.130,15€, προς μεταφορά και έκπτωση στη φορολογική περίοδο 01.01.2016–31.12.2016 αντί του ορθού πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ 14.369,68€ που εκ παραδρομής δεν καταχωρήθηκε στα τηρούμενα βιβλία της. Συνυποβάλλει δε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, τη με αρ. .../2007 εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01.01.2006 – 31.12.2006 με πιστωτικό υπόλοιπο

3.024,53€, τη με αρ./2008 εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01.01.2007 – 31.12.2007 με πιστωτικό υπόλοιπο 3.013,11€, τη με αρ./2009 εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01.01.2008 – 31.12.2008 με πιστωτικό υπόλοιπο 4.617,22€, .../2010 εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01.01.2009 – 31.12.2009 με πιστωτικό υπόλοιπο 9.404,91€.

Ωστόσο, στον λογαριασμό ανοίγματος του έτους 2016, ο λογαριασμός 54.00 βάσει βιβλίων είχε πιστωτικό υπόλοιπο 8.130,65€ και ως εκ τούτου δεν γίνεται δεκτό το μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο της 1^{ης} περιόδου της δήλωσης ΦΠΑ ποσού 14.369,68€

Περαιτέρω, οι συνολικές πωλήσεις (λογ. 71.00- πωλήσεις χονδρικής προϊόντων άνευ ΦΠΑ) ποσού 37.465,27€ για τις οποίες εκδόθηκαν τα με αρ. .../2016 και ..2016 τιμολόγια καθαρής αξίας 28.943,96€ και 8.522,01€ προς την εταιρία «.....» με ΑΦΜ κρίθηκαν ως φορολογητέες εκροές επιβαρυνόμενες με ΦΠΑ 13%, λόγω μη αναγραφής της αιτίας απαλλαγής και προσκόμισης ειδικών δελτίων απαλλαγής από τον ΦΠΑ,.

Η δε η προσφεύγουσα εκτός α) του με αρ.../05.04.2017 τιμολογίου (Τ-Δ.Α) καθαρής αξίας 345.682,51 χωρίς ΦΠΑ από τον συνεταιρισμό ορυζοπαραγωγών με ΑΦΜ ...) του με αρ./05.04.2017 ειδικού διπλοτύπου δελτίου απαλλαγής από τον ΦΠΑ γ) του με αρ.08.11.2016 δελτίου ποσοτικής παραλαβής 22.570 κιλών ρυζιού από τον .. συνεταιρισμό ορυζοπαραγωγών, δεν προσκόμισε ειδικά δελτία απαλλαγής από τον ΦΠΑ σχετικά με τα προαναφερθέντα με αρ. ..2016 και ../2016 τιμολόγια καθαρής αξίας 28.943,96€ και 8.522,01€, ώστε να ανατρέψει το πόρισμα του ελέγχου.

Ως προς τον πέμπτο και έκτο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι δεν αιτιολογείται ο λόγος για τον οποίο κρίθηκαν τα βιβλία της ανακριβή και ότι δεν απέδειξε η φορολογική αρχή την εικονικότητα των ένδικων φορολογικών στοιχείων και το ανέφικτο της διενέργειας επαληθεύσεων και κατ' επέκταση του λογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων της. Ωστόσο, ο εν λόγω ισχυρισμός αλυσιτελώς προβάλλεται καθώς από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και ειδικότερα από τις από12.2022 εκθέσεις ελέγχου ΦΠΑ και ΚΦΔ δεν προκύπτει ζήτημα εικονικότητας ούτε ανακριβών βιβλίων.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται γενικώς και αορίστως την βλάβη που υφίσταται εξαιτίας των προσβαλλόμενων πράξεων, δίχως άλλη εξήγηση.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός αυτός προβάλλεται παρελκυστικώς και απορρίπτεται.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου του , όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στις με ημερομηνία ..2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας Φ.Π.Α. και ΚΦΔ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των φορολογικών ετών 2016, 2017 & 2018, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, της Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:

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

-Η με αρ.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2016 έως 31.12.2016 του Προϊσταμένου του

	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Συνολικό Πιστωτικό υπόλοιπο	5.800,00€
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο	15.727,31€

-Η με αρ.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017 έως 31.12.2017 του Προϊσταμένου του

	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Συνολικό Πιστωτικό υπόλοιπο	22.596,61€
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο	15.727,31€

-Η με αρ.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01-01-2018 έως 30.09.2018 του Προϊσταμένου του

	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό υπόλοιπο	16.345,00€

Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α ΚΦΔ	8.172,50€
Σύνολο φόρου για καταβολή	24.517,50€
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο για επιστροφή	16.345,00€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

-Η με αρ.**12.2022** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2022
Ποσό: **500,00€**

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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