



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 03/12/2021

Αριθμ. Αποφ.: **3497**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

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).

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 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **08-07-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **Α.Φ.Μ.:**, κατοίκου Χαλκιδικής, Τ.Κ. 63085, κατά των : α) με αριθμ. /**19-04-2021** Σημειώματος Διαπιστώσεων ελέγχου με

συνημμένες τις προσωρινές πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013, για το φορολογικό έτος 2019 και β) των εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013, με συνημμένες τις οριστικές πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και οριστικής πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν έγγραφα.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **08-07-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **Α.Φ.Μ.:**, 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:

Επειδή, κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 με ενδικοφανή προσφυγή και περαιτέρω με προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων προσβάλλονται μόνο οι εκτελεστές πράξεις, οι οποίες εκδίδονται από τις διοικητικές αρχές, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου). Τέτοιες δεν αποτελούν οι προσβαλλόμενες προσωρινές διορθωτικές πράξεις προσδιορισμού εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου άρθρου 58^Α ν. 4174/2013, οι οποίες κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα μαζί με το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, προκειμένου ο προσφεύγων να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης του σημειώματος διαπιστώσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 28 και 62§4 του ν. 4174/2013. Ως εκ τούτου η ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη κατά το μέρος που με αυτήν προσβάλλονται προσωρινές πράξεις, καθόσον αυτές δεν αποτελούν εκτελεστό τίτλο.

Με την με αρ. **/03-06-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 31.868,54 €, πρόστιμο άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., λόγω ανακρίβειας, ύψους 15.934,27 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 47.802,81 €.

Με την με αρ. /03-06-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικό ποσό ύψους 11.189,29€.

Με την υπ' αριθμ. υπ αριθμ. /03-06-2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου του 58Α ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 5.886,13€, διότι : α) δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., συνολικής καθαρής αξίας 793,26 €, πλέον Φ.Π.Α. 126,30 € και β) εξέδωσε ανακριβή φορολογικά στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., συνολικής καθαρής αξίας 74.124,46 € πλέον Φ.Π.Α. 11.645.96 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 και 14 των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 13 του ν. 4174/2013, που επισύρουν τις κυρώσεις της παρ. 1 του άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται στις από 03/06/2021 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013, για το φορολογικό έτος 2019, που συντάχθηκαν δυνάμει της με αριθμ. /17-09-2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου. Σύμφωνα με το πόρισμα των ανωτέρω εκθέσεων , από το διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο διαπιστώθηκε αφενός, ότι δεν τιμολογήθηκαν κατά το κρινόμενο έτος, εκατόν δέκα τρία (113) είδη, για τα οποία εκδόθηκε δελτίο παραγγελίας συνολικής καθαρής αξίας 793,26 €, πλέον Φ.Π.Α. ύψους 126,30 € και αφετέρου, τιμολογήθηκαν είδη με αδικαιολόγητα χαμηλές τιμές, σε σχέση, τόσο με τις τιμές του τιμοκαταλόγου, όσο και με εκείνες των εκδοθέντων δελτίων παραγγελίας, είτε με τη μορφή αποδείξεων αυτοπαράδοσης, είτε με τη μορφή οριζόντιας έκπτωσης στις εκδοθείσες αποδείξεις λιανικής πώλησης - τιμολόγια.

Ο προσφεύγων με τη με αριθμό πρωτοκόλλου /08-07-2021 ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Με το αρ. πρωτ. /07-06-2021 έγγραφο της φορολογικής διοίκησης του κοινοποιήθηκαν οι εκθέσεις ελέγχου και οι συνημμένες οριστικές πράξεις εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013. Ενώ στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου αναφέρεται ότι οι παραπάνω πράξεις εκδόθηκαν μετά τη με αριθ. 585/17-09-2020 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, ωστόσο, η τελευταία δεν προσκομίστηκε με καμία από τις ανωτέρω πράξεις, με αποτέλεσμα να μη δύναται να εξεταστεί αν οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια της υπ'αρ. 585/2020 εντολής ελέγχου ή κατόπιν υπέρβασης εξουσίας και συνεπώς στερούνται σαφούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας.
2. Η κρίση του φορολογικού ελέγχου, όπως αυτή αποτυπώνεται, τόσο στο στάδιο του υπ'αρ. /19-04-2021 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, όσο και στις σχετικές

εκθέσεις ελέγχου, που αποτελούν την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, καταλείπουν κενά και αμφιβολίες ως προς την ορθότητά τους, με αποτέλεσμα οι προσβαλλόμενες πράξεις να στερούνται σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας και για αυτόν το λόγο πρέπει να ακυρωθούν ή άλλως τροποποιηθούν.

3. Με βάση τα πραγματικά περιστατικά, καμία από τις προσβαλλόμενες με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, πράξεις που του κοινοποιήθηκαν δεν έχει λάβει συγκεκριμένο αριθμό πρωτοκόλλου με συγκεκριμένη ημερομηνία από τη Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου. Η παντελής έλλειψη αυτή, η οποία αποτελεί τυπικό συστατικό στοιχείο του κύρους των πράξεων, έχει ως αποτέλεσμα την έκδοση αόριστων δυσμενών διοικητικών πράξεων και τον χαρακτηρισμό αυτών ως ανυπόστατων και παράνομων πράξεων που πρέπει να ακυρωθούν ή άλλως τροποποιηθούν.
4. Η προκύπτουσα διαφορά ύψους 86.689,99 €, όπως αυτή προσδιορίστηκε από τον έλεγχο, προέρχεται από πωλήσεις, οι οποίες δεν τιμολογήθηκαν ή μειώθηκε σημαντικά η τιμή πώλησης, καθότι, η επιχείρηση – εστιατόριο, παρείχε πλήρη διατροφή κατά το χρονικό διάστημα λειτουργίας του (5 μήνες περίπου) στο σύνολο του προσωπικού, ήτοι, 49 άτομα, με κόστος διατροφής (ιδιοκατανάλωση) 150 ημέρες επί 65 άτομα, επί 10,00€ ανά ημέρα, ήτοι, συνολικά 97.500,00 €. Επιπλέον, η πολιτική έκπτωσης έως και 40% στο προσωπικό των επιχειρήσεων και ξενοδοχείων της περιοχής, είχε ως σκοπό τη διαφήμιση του εστιατορίου μέσω του αναφερόμενου προσωπικού, σε αλλοδαπούς και ημεδαπούς πελάτες. Το εκτιμώμενο από αυτήν κόστος σε υλικά (τρόφιμα, ποτά) της ως άνω διαφήμισης υπολογίζεται σε 20.000,00 €. Όλα τα ανωτέρω, αποδεικνύουν ότι τα στοιχεία της επιχείρησης (έσοδα - μικτό κέρδος – καθαρό κέρδος), είναι απολύτως αποδεκτά και συμβατά με τα αποτελέσματα όλων των συναφών επιχειρήσεων.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς :

Επειδή, ο ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251/24.11.2014) Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, όπως ισχύει κατά τη υπό κρίση φορολογική περίοδο (01/01/2018-31-12-2018), ορίζει στο **άρθρο 1** ότι : «1. Για την εφαρμογή των ρυθμίσεων αυτού του νόμου λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη οι ορισμοί του παραρτήματος Α΄. 2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας.» Στο **άρθρο 5**, ότι : «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. 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 για τους σκοπούς αυτού του νόμου.....

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.» Στο **άρθρο 12**, ότι : «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. Στο **άρθρο 13**, ότι : Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. ... β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας. γ) ... δ)»

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις της **ΠΟΛ. 1220/31-12-2012** και συγκεκριμένα του άρθρου 9 (**Φορολογικοί Ηλεκτρονικοί Μηχανισμοί με λογισμικό Εστιατορίου, διαχείρισης «ανοικτών τραπεζιών. Ειδικές απαιτήσεις και λειτουργικά χαρακτηριστικά**), ορίζεται ότι : « Πέραν των λοιπών τεχνικών και λειτουργικών τεχνικών προδιαγραφών που αφορούν όλους τους Φορολογικούς Ηλεκτρονικούς Μηχανισμούς στις παρούσες τεχνικές προδιαγραφές, οι επόμενες παράγραφοι, συμπληρώνουν ή εξειδικεύουν ανάλογα με την περίπτωση, τις απαιτήσεις για τους φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς οι οποίοι είναι εφοδιασμένοι με λογισμικό Εστιατορίου και λειτουργούν αποκλειστικά σε καταστήματα εστίασεως.

9.1. Γενικά

9.1.1. Για την παρακολούθηση των “ανοικτών” τραπεζιών σε καταστήματα εστίασεως είναι δυνατόν οι ΦΗΜ να έχουν εφοδιασθεί με ειδικό λογισμικό διαχείρισης ανοικτών λογαριασμών.

9.1.2. Για το σκοπό αυτό, κατά την εκτέλεση κάθε μιας παραγγελίας εκδίδονται ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΑΠΟΔΕΙΞΕΙΣ και παραδίδονται στον πελάτη σε κάθε σερβίρισμα.

9.1.3. Για το κλείσιμο ανοικτού λογαριασμού, εκδίδεται ΤΕΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΔΕΙΞΗ.

9.1.4. Δεν επιτρέπεται στις ΦΤΜ που λειτουργούν με πρόγραμμα εστιατορίου η έκδοση απλής νόμιμης απόδειξης. Υποχρεωτικά η συναλλαγή περιλαμβάνει το άνοιγμα λογαριασμού τραπεζιού με την έκδοση ενός τουλάχιστον δελτίου με την χαρακτηριστική ένδειξη «Προσωρινή Απόδειξη – Ακολουθεί Τελική Φορολογική Απόδειξη» και έπεται το κλείσιμο του λογαριασμού – τραπεζιού με την έκδοση του δελτίου της «Τελικής Φορολογικής Απόδειξης».

9.1.5. Η παραπάνω διαδικασία είναι δυνατόν να γίνεται σε μια κίνηση χειρισμού που περιλαμβάνει την συνεχόμενη έκδοση 2 δελτίων («Προσωρινή Απόδειξη – Ακολουθεί Τελική Φορολογική

Απόδειξη» και «Τελική Φορολογική Απόδειξη»), στις περιπτώσεις που τα πωλούμενα προϊόντα δεν καταναλώνονται στους χώρους του καταστήματος του εστιατορίου.

9.1.6. Η επιστροφή / ακύρωση σερβιρισθέντων ειδών είναι επιτρεπτή σε ΦΗΜ που χρησιμοποιούνται σε καταστήματα εστίασεως και διαθέτουν πρόγραμμα εστιατορίου, ενεργοποιείται δε, με κατάλληλο χειρισμό, π.χ. με ειδικό πλήκτρο “επιστροφών” το οποίο διαθέτει για το σκοπό αυτό ο ΦΗΜ.

9.1.7. Στις Επιστροφές, στα προγράμματα Εστιατορίου δεν επιτρέπεται η επιστροφή αξίας μεγαλύτερης από αυτήν που έχει ήδη σερβιριστεί.

9.1.8. Δεν επιτρέπεται με κανέναν τρόπο η πώληση ή η μεταβίβαση ΦΗΜ εφοδιασμένων με λογισμικό εστιατορίου σε καταστήματα μη εστίασεως.

9.2. Έκδοση δελτίων Προσωρινών Αποδείξεων σε ΦΗΜ με πρόγραμμα Εστιατορίου

9.2.1. Στην προσωρινή απόδειξη περιέχονται ανάμεσα στις χαρακτηριστικές φράσεις «**ΕΝΑΡΞΗ ΠΡΟΣΩΡΙΝΗΣ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ**» και στο τέλος «**ΛΗΞΗ ΠΡΟΣΩΡΙΝΗΣ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ – ΑΚΟΛΟΥΘΕΙ ΤΕΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΔΕΙΞΗ**», ευανάγνωστα τα ακόλουθα στοιχεία:

- 1.Επώνυμο, Όνομα και πατρώνυμο ή επωνυμία επιτηδευματία ή επιχείρησης
- 2.Διεύθυνση.
- 3.Επάγγελμα - Δραστηριότητα
- 4.ΑΦΜ και
- 5.ΔΟΥ στην οποία υπάγεται ο κάτοχος – χρήστης του ΦΗΜ.
- 6.Αριθμός Φορολογικού Μηχανισμού για την αναγνώρισή του, στην περίπτωση που στο ίδιο κατάστημα υπάρχουν περισσότεροι από έναν φορολογικοί μηχανισμοί.
- 7.Ημερήσιος αύξων αριθμός νόμιμης απόδειξης εσόδου
- 8.Ημερομηνία και ώρα έκδοσης της απόδειξης
- 9.Οι λεπτομέρειες της συναλλαγής, όπως προβλέπονται από τις ισχύουσες διατάξεις του ΚΒΣ.
- 10.Μια τουλάχιστον γραμμή για κάθε είδος στην οποία αναγράφεται η ονομασία του είδους και όπου απαιτείται και η αξία και η ποσότητα του είδους
- 11.Ο αντίστοιχος συντελεστής ΦΠΑ αριθμητικά π.χ. 6,5%. 13%, 23%, 36% ή 0% , στο δεξιό μέρος της αξίας του είδους
- 12.Ο αριθμός του τραπεζιού.
- 13.Ο αύξων αριθμός της παραγγελίας – σερβιρίσματος του συγκεκριμένου τραπεζιού.
- 14.Αριθμός Μητρώου του Φορολογικού Μηχανισμού

9.2.2. Στις αποδείξεις αυτές ΔΕΝ αναφέρονται σε καμία περίπτωση οι συνολικές αξίες των ειδών, είτε του τρέχοντος σερβιρίσματος, είτε των προηγούμενων (από μεταφορά). Για το λόγο αυτό, οι ΦΗΜ που είναι εφοδιασμένοι με πρόγραμμα εστιατορίου, δεν υποστηρίζουν τη λειτουργία «**ΜΕΡΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ**».

9.2.3. Σε περίπτωση επιστροφής κάποιου είδους, αναγράφεται πρώτα η ένδειξη **ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ / ΑΚΥΡΩΣΗ** και στη συνέχεια η ονομασία, ποσότητα, η αξία και ο συντελεστής ΦΠΑ του είδους αυτού.

9.3. Έκδοση Τελικής Φορολογικής Απόδειξης σε ΦΗΜ με πρόγραμμα Εστιατορίου

9.3.1. Στην Τελική Φορολογική Απόδειξη αναφέρονται αναλυτικά τα είδη που καταναλώθηκαν και η συνολική τους αξία.

9.3.2. Στην Τελική Φορολογική Απόδειξη περιέχονται ανάμεσα στις χαρακτηριστικές φράσεις «**ΕΝΑΡΞΗ ΤΕΛΙΚΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ**» και «**ΛΗΞΗ ΤΕΛΙΚΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ**», ευανάγνωστα τα ακόλουθα στοιχεία:

- 1.Επώνυμο, Όνομα και πατρώνυμο ή επωνυμία επιτηδευματία ή επιχείρησης
 - 2.Διεύθυνση.
 - 3.Επάγγελμα - Δραστηριότητα
 - 4.ΑΦΜ
 - 5.ΔΟΥ στην οποία υπάγεται ο κάτοχος – χρήστης του ΦΗΜ.
 - 6.Αριθμός Φορολογικού Μηχανισμού για την αναγνώρισή του, στην περίπτωση που στο ίδιο κατάστημα υπάρχουν περισσότεροι από έναν φορολογικοί μηχανισμοί.
 - 7.Ημερήσιος αύξων αριθμός φορολογικής απόδειξης εσόδου
 - 8.Ημερομηνία και ώρα έκδοσης της απόδειξης
 - 9.Οι λεπτομέρειες της συναλλαγής όπως προβλέπονται από τις ισχύουσες διατάξεις του ΚΒΣ.
 - 10.Μια τουλάχιστον γραμμή για κάθε είδος στην οποία αναγράφεται η ονομασία του είδους και όπου απαιτείται και η αξία και η ποσότητα του είδους
 - 11.Ο αντίστοιχος συντελεστής ΦΠΑ αριθμητικά π.χ. 6,5%, 13%, 23%, 36% ή 0% , στο δεξιό μέρος της αξίας του είδους
 - 12.Το συνολικό ποσό της συναλλαγής.
 - 13.Ο αριθμός του τραπεζιού.
 - 14.Ο συνολικός αριθμός των παραγγελιών για το συγκεκριμένο τραπέζι.
 - 15.Αριθμός Μητρώου του Φορολογικού Μηχανισμού
- 9.3.3.** Οι εκπτώσεις, οι επιστροφές και οι αυξήσεις αναγράφονται υποχρεωτικά στην Τελική Φορολογική Απόδειξη. Ειδικά το συνολικό ποσό των επιστροφών αναγράφεται διακεκριμένα ως πληροφοριακό στοιχείο

9.4. Αποτύπωση Επιστροφών σε ΦΗΜ εστιατορίου

9.4.1. Στους ΦΗΜ που λειτουργούν με πρόγραμμα εστιατορίου, τα ημερήσια σύνολα αλλά και τα προοδευτικά – αθροιστικά των επιστροφών – ακυρώσεων παραγγελιών εμφανίζονται υποχρεωτικά στο Δελτίο Ημερήσιας Κίνησης «Ζ». Για το σκοπό αυτό τα ημερήσια συνολικά ακαθάριστα ποσά εσόδων των επιστροφών / ακυρώσεων σερβιρισθέντων ειδών, ενταμιεύονται στην φορολογική μνήμη με την διαδικασία έκδοσης του δελτίου «Ζ».

9.4.2. Τα συνολικά - προοδευτικά ποσά των επιστροφών / ακυρώσεων παραγγελιών εμφανίζονται υποχρεωτικά στα δελτία Αναλυτικής και Συνοπτικής Αναφοράς περιόδου περιεχομένου φορολογικής μνήμης.»

Επειδή, με το Αρ. πρωτ.: ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1142901 ΕΞ 2015/26.10.2015

έγγραφο, παρασχέθηκαν διευκρινίσεις, επί των διατάξεων περί εκδιδόμενων παραστατικών πώλησης με βάση τις διατάξεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ν.4308/2014). Ειδικότερα, διευκρινίζεται μεταξύ άλλων ότι : «2. Περαιτέρω, με το άρθρο 9 της Α.Υ.Ο.[ΠΟΛ.1220/13.12.2012](#) η οποία διατηρείται σε ισχύ και με τις διατάξεις του ν.[4308/2014](#), ως προς τις προβλεπόμενες ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά των Φ.Η.Μ., ορίζεται η διαδικασία έκδοσης των αποδείξεων λιανικής με τη χρήση Φ.Τ.Μ. με πρόγραμμα εστιατορίου, σύμφωνα με την οποία, για κάθε σερβίρισμα παραδίδεται στο τραπέζι μια προσωρινή απόδειξη με τα σερβιριζόμενα είδη και τις επιμέρους αξίες κάθε είδους, χωρίς να αναγράφεται συνολικό άθροισμα του ποσού και στο τέλος εκδίδεται τελική νόμιμη απόδειξη για το «κλείσιμο» του λογαριασμού του τραπεζιού, στην οποία αναφέρονται αναλυτικά τα είδη που καταναλώθηκαν και η συνολική τους αξία. Τα δεδομένα δε τόσο των προσωρινών αποδείξεων όσο και της τελικής απόδειξης, ενταμιεύονται στη φορολογική μνήμη αυτής.

3. Συνεπώς, οι εκδίδοντες αποδείξεις λιανικής με τη χρήση Η/Υ και μηχανισμού Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., μπορούν να κάνουν ανάλογη εφαρμογή των προαναφερομένων και αντί να εκδίδουν σημασμένες αποδείξεις λιανικής πώλησης με κάθε σερβίρισμα, να εκδίδουν προσωρινές αποδείξεις δελτία παραγγελίας με σήμανση και για το «κλείσιμο» του λογαριασμού του τραπεζιού μια απόδειξη λιανικής πώλησης με σήμανση, για το σύνολο των σερβιρισθέντων ειδών.»

Επειδή ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) (ΦΕΚ 170/26-7-2013) στο άρθρο 23 προβλέπει 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 στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες που ορίζει η νομοθεσία, και χρησιμοποιώντας μεθόδους, οι οποίες προβλέπονται στον Κώδικα.» Στο **άρθρο 28**, ότι : « 1. Η Φορολογική Διοίκηση γνωστοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την παραλαβή 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 παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.» Στο **άρθρο 34**, ότι : « 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. ...». Στο **άρθρο 58Α**, ότι : «1.Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. ...» Στο **άρθρο 64**, 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, περαιτέρω, ο **Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013)** (ΦΕΚ 167/23-7-2013), στο **άρθρο 21**, ορίζει ότι : « 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.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 48 του ν.2859/2000** (Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας -ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000) ορίζεται ότι : «3.Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ'αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση από τις από 03/06/2021 εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος Φ.Π.Α. και προστίμου άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013, της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, προκύπτουν τα ακόλουθα: Πρόκειται για ατομική επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα τις υπηρεσίες που παρέχονται

από κέντρο διασκέδασης – ντισκοτέκ στο Πευκοχώρι Χαλκιδικής. Η προσφεύγουσα διαθέτει στην ίδια περιοχή και άλλα υποκαταστήματα μεταξύ των οποίων και υποκατάστημα παροχής γευμάτων από εστιατόριο, ταβέρνα, ψαροταβέρνα, ψησταριά χωρίς ζωντανή μουσική. Για την εξυπηρέτηση των ως άνω δραστηριοτήτων της, η επιχείρηση κατά το έτος 2019, απασχόλησε 23 υπαλλήλους και εργάτες και κατέβαλε συνολικό ποσό αποδοχών ύψους 74.422,93 €. Στα πλαίσια του παρόντος ελέγχου, της γνωστοποιήθηκε με το αριθ. πρωτ. /29-09-2020 έγγραφο, η έκδοση της με αριθ. /17-09-2020 εντολής ελέγχου και η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, ενώ παράλληλα ζητήθηκε να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά της αρχεία, ήτοι, τα αρχεία a.txt, b.txt, e.txt, s.txt, από τους φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς (Φ.Η.Μ.), που αφορούν το χρονικό διάστημα 1/1/2019-31/12/2019, το βιβλίο εσόδων – εξόδων της ίδιας φορολογικής περιόδου, τα οποία παρελήφθησαν με το αρ. πρωτ. /13-10-2020 απόδειξη παραλαβής στοιχείων. Ο έλεγχος επικεντρώθηκε στα αρχεία a.txt και e.txt, που αφορούν δελτία παραγγελίας, αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, τιμολόγια, αποδείξεις αυτοπαραδόσης και ειδικά ακυρωτικά δελτία του με αριθμ μητρώου FGB..... Φ.Η.Μ., αλλά και στο λογισμικό ελέγχου δεδομένων ΕΑΦΔΣΣ, όπως αυτό διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. από τη Γενική Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (ΓΔΗΛΕΔ), σε ηλεκτρονικά υπολογιστικά φύλλα, προκειμένου να διαπιστωθεί η συμφωνία μεταξύ της συνολικής αξίας των πωληθέντων ειδών με τη συνολική αξία όλων των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, για το κρινόμενο χρονικό διάστημα.

Σύμφωνα με τα όσα καταγράφονται στις από 03/06/2021 σχετικές εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, προέκυψαν οι κάτωθι διαπιστώσεις :

- Εκδόθηκαν 1.572 αποδείξεις λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.), στις οποίες έγιναν οριζόντιες εκπτώσεις αξίας στο μερικό σύνολο του παραστατικού. Το συνολικό ποσό των παραπάνω εκπτώσεων, όπως αυτό διακρίθηκε από την αιτιολογία "ΕΚΠΤΩΣΗ", ανέρχεται στο ποσό των 51.523,01 ευρώ.
- Εκδόθηκαν δελτία παραγγελίας ειδών, συνολικής αξίας 212.853,62 ευρώ και εκδόθηκαν φορολογικά παραστατικά αξίας, (βάσει των αρχείων e.txt) 126.163,63 ευρώ. Από τη σύγκριση των παραπάνω προέκυψε διαφορά ποσού 86.689,99 ευρώ για είδη που παραγγέλθηκαν, αλλά δεν τιμολογήθηκαν ή μειώθηκε σημαντικά η τιμή πώλησής τους, (μέσω εκπτώσεων ή αυτοπαραδόσεων) κατά την έκδοση του οικείου παραστατικού πώλησης. Διαπιστώθηκε επίσης και αριθμός ακυρώσεων φορολογικών παραστατικών αξίας.

Ειδικότερα από την επεξεργασία των δεδομένων, δηλαδή από την αντιστοίχιση των ποσοτήτων και των αξιών των ειδών, για τα οποία εκδόθηκε δελτίο παραγγελίας, με εκείνες των ειδών για τα οποία εκδόθηκαν φορολογικά παραστατικά αξίας (αυτοπαραδόση, απόδειξη λιανικής πώλησης, Τ.Δ.Α. , ειδικό ακυρωτικό στοιχείο), διαπιστώθηκε ότι δεν τιμολογήθηκαν, κατά το έτος 2019, εκατόν δέκα τρία (113) είδη, για τα οποία εκδόθηκε δελτίο παραγγελίας συνολικής αξίας

919,56 €, ήτοι, καθαρής αξίας 793,26 € πλέον Φ.Π.Α., ύψους 126,30 €, ενώ παράλληλα τιμολογήθηκαν είδη με αδικαιολόγητα χαμηλές τιμές, σε σχέση με εκείνες του τιμοκαταλόγου (όπως αυτές προέκυψαν από δελτία παραγγελίας), είτε με τη μορφή αποδείξεων αυτοπαράδοσης, είτε με τη μορφή οριζόντιας έκπτωσης στις εκδοθείσες αποδείξεις λιανικής πώλησης και τιμολόγια. Η καθαρή αξία από την ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων ανέρχεται στο ποσό των 74.124,46 € πλέον Φ.Π.Α. 11.645,96 €.

Τελικά, η συνολική καθαρή αποκρυβείσα αξία, μέσω των ανωτέρω ενεργειών (μη τιμολόγηση – ανακριβή έκδοση) κατά το χρονικό διάστημα από 01/01-31/12-2019, ανήλθε στο ποσό των 74.917,73 € και Φ.Π.Α. 11.772,26 €.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι η κρίση του φορολογικού ελέγχου, όπως αυτή αποτυπώνεται, τόσο στο στάδιο του υπ'αρ. /19-04-2021 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, όσο και στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου, που αποτελούν την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, καταλείπουν κενά και αμφιβολίες ως προς την ορθότητά τους, με αποτέλεσμα οι προσβαλλόμενες πράξεις να στερούνται σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας ενώ κατά τους ισχυρισμούς του, η προκύπτουσα διαφορά ύψους 86.689,99 €, όπως αυτή προσδιορίστηκε από τον έλεγχο, προέρχεται από πωλήσεις, οι οποίες δεν τιμολογήθηκαν ή μειώθηκε σημαντικά η τιμή πώλησης, καθότι, παρείχε πλήρη διατροφή κατά το χρονικό διάστημα λειτουργίας του (5 μήνες περίπου) στο σύνολο, τόσο του προσωπικού που απασχολεί ο ίδιος στην επιχείρησή του, όσο και του προσωπικού των ξενοδοχείων και καταστημάτων της περιοχής. Επιπλέον, η διενέργεια έκπτωσης στην αξία των εκδιδόμενων φορολογικών στοιχείων οφείλεται στην πολιτική της επιχείρησης, με σκοπό τη διαφήμιση του εστιατορίου μέσω του προσωπικού, σε αλλοδαπούς και ημεδαπούς πελάτες.

Επειδή, σύμφωνα με τις επισημάνσεις της φορολογικής αρχής στο υποβληθέν έντυπο Ε3 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2019, η ελεγχόμενη ατομική επιχείρηση δηλώνει προσωπικό 23 άτομα, ενώ με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι το σύνολο του προσωπικού ανέρχεται σε 49 άτομα και χωρίς καμία περαιτέρω εξήγηση προβαίνει στον υπολογισμό της ιδιοκατανάλωσης με 65 άτομα. Επειδή δεν υπάρχει αντιστοιχία στα παρατιθέμενα από τον ελεγχόμενο στοιχεία, από τα οποία ο έλεγχος αποδέχεται μόνο όσα έχουν υποβληθεί στην υπ' αριθ. /24-08-2020 δήλωση φορολογίας εισοδήματος (Ε3).

Επειδή, παρά το γεγονός ότι ο έλεγχος παρείχε αναλυτικό πίνακα με τις διαπιστώσεις των εκπτώσεων ανά είδος, τόσο σε αποδείξεις λιανικής πώλησης και τιμολόγια δελτία-αποστολής, όσο και αποδείξεις αυτοπαράδοσης, δεν προσκομίστηκε από τον ελεγχόμενο κανένα στοιχείο προς υποστήριξη του επιχειρήματος του ότι παρείχε εκπτώσεις 40% στο προσωπικό άλλων

επιχειρήσεων, πέραν των δύο βεβαιώσεων. Επισημαίνεται ότι ο έλεγχος διαπίστωσε ότι σε 1.572 αποδείξεις λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.), έγιναν οριζόντιες εκπτώσεις αξίας στο μερικό σύνολο του παραστατικού, σε ποσοστό πολύ μεγαλύτερο του 40% (από 43% έως και 65%). Το συνολικό ποσό των παραπάνω εκπτώσεων, όπως αυτό διακρίθηκε από την αιτιολογία "ΕΚΠΤΩΣΗ" ανέρχεται στο ποσό των 51.523,01 ευρώ.

Επειδή, αναζητήθηκαν στο σύστημα taxis τα ιδιωτικά συμφωνητικά του άρθρου 8§16 Ν.1882/90 (1065606/7222/ΔΕ-Β'18-07-2000 Α.Υ.Ο.), μεταξύ του ελεγχόμενου και των συναλλασσομένων επιχειρήσεων ("....." και "....."), για τη μεταξύ τους συνεργασία, όπως αυτός επικαλέσθηκε με το σημείωμα διαπιστώσεων, και διαπιστώθηκε ότι δεν κατατέθηκε σχετικό συμφωνητικό, ούτε από τον ελεγχόμενο, ούτε από τους αντισυμβαλλόμενους.

Επειδή, αναζητήθηκαν επίσης, από τον έλεγχο, στο σύστημα taxis οι δηλώσεις τιμολογίων πελατών-προμηθευτών, τόσο από τον ελεγχόμενο, όσο και από τις αντισυμβαλλόμενες με αυτόν προαναφερθείσες επιχειρήσεις και διαπιστώθηκε ότι δεν υφίσταται καμία είδους οικονομική συναλλαγή μεταξύ τους. Δεδομένου ότι τόσο η φορολογική νομοθεσία, όσο και η λογιστική πρακτική παρέχουν τη δυνατότητα έκπτωσης από τα έσοδα των παροχών στο προσωπικό (πέρα από τη μισθοδοσία), προκαλεί εντύπωση, ότι δεν εκδόθηκε κανένα φορολογικό παραστατικό αξίας, όπως και το ότι η επικαλούμενη συναλλαγή δεν εμφανίζεται στα λογιστικά αρχεία καμιάς εκ των άνω συμβαλλομένων (όπως υποστηρίζεται) επιχειρήσεων.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται ιδιοκατανάλωση αξίας 97.500,00€, παρά το γεγονός ότι στο Ε3 δηλώνει παροχές σε εργαζομένους 74.422,93€, ποσό που αντιστοιχεί καθαρά στη μισθοδοσία τους, όπως προκύπτει τις από υποβληθείσες καταστάσεις Φ.Μ.Υ. και τις κρατήσεις στον οργανισμό ασφάλισής τους (ΕΦΚΑ). Δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο παραστατικό, που να αφορά συγκεκριμένα την παροχή ιδιοκατανάλωσης στο προσωπικό.

Επειδή από τον πίνακα που επισυνάφθηκε στο υπ' αριθ. /19-04-2021 Σ.Δ.Ε., διαπιστώθηκε η μεγάλη ιδιοκατανάλωση σε ψάρια αξίας (ενδεικτικά, περίπου 8 κιλά τσιπούρα, 13 κιλά φαγκρί, 5 κιλά ξιφία, 11 κιλά μπαρμπούνια, 17,5 κιλά μαγιάτικο, 14 κιλά Βακαλάο), που δε συνάδει με τον αντικειμενικό σκοπό της επιχείρησης, που είναι η πώληση τους για την επίτευξη κέρδους.

Επειδή, σωρευτικά διαπιστώθηκε η έκδοση 632 αποδείξεων αυτοπαραδόσης σε πλήθος 3.097 παραστατικών αξίας (Α.Λ.Π. Αποδείξεις Αυτοπαραδόσης, Ακυρωτικά στοιχεία, Τ.Δ.Α.) ήτοι ποσοστό 20% επί των εκδοθέντων φορολογικών παραστατικών. Το δε μέσο ποσοστό έκπτωσης για όλα τα είδη που πωλήθηκαν με Απόδειξη Αυτοπαραδόσης ανέρχεται σε ποσοστό 71,78% , όπως

αυτό προκύπτει από τα δεδομένα του συνημμένου και αναπόσπαστου με την παρούσα έκθεση πίνακα.

Επειδή, ενόψει των ανωτέρω, οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν είναι πλημμελώς αιτιολογημένες, ως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, διότι επί των οικείων εκθέσεων ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, αναγράφονται με σαφήνεια όλα τα στοιχεία και τα πραγματικά περιστατικά, με βάση τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις, τα οποία καθιστούν τις προσβαλλόμενες πράξεις νόμιμες. Εξάλλου, οι Πράξεις περιέχουν στο σώμα τους την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, οι δε σχετικές εκθέσεις Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία. (ΣΤΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001).

Ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό της μη συγκοινοποίησης με τις προσβαλλόμενες πράξεις, της με αριθμ. /17.09.2020 σχετικής εντολής ελέγχου

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 25 του ν. 4174/2013**, ορίζεται ότι : «1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

- α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,
 - β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους, ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,
 - γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
 - δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,
 - ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και
 - στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.
- Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.
- 2.Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει να επιδεικνύει το δελτίο ταυτότητάς του και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου.»

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013** (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....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, με τις διατάξεις του **άρθρου 37 του ν. 4174/2013** : « Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
- δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
- η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα,
- κ) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη της **περ. β΄ της παρ. 5 του άρθρου 79 του Κ.Δ.Δ/μιας**, όπως προστέθηκε με το άρθρο 20 παρ. 1 του ν. 3900/2010, «Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής: ... 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, ο προβαλλόμενος λόγος περί εκδόσεως των προσβαλλόμενων πράξεων κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, λόγω μη συγκοινοποίησης στον προσφεύγοντα αντιγράφου της εντολής ελέγχου, τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμος, αφενός διότι οι συνδυαστικές διατάξεις των άρθρων 25, 28 και 37 του ν. 4174/2013, δεν προβλέπουν την επίδοση της εντολής ελέγχου ως ουσιώδη τύπο της διαδικασίας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, η μή τήρηση του οποίου να επάγεται την ακυρότητα των πράξεων αυτών και αφετέρου, από τις 03.06.2011 εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες, ως δημόσια έγγραφα, κατά το άρθρο 171 παρ. 1

του Κ.Δ.Δ., έχουν πλήρη αποδεικτική ισχύ για όσα ενήργησε ο συντάκτης τους, προκύπτει με σαφήνεια ότι ο ελεγχόμενος ενημερώθηκε με το αρ. πρωτ. /29-09-2020 έγγραφο της φορολογικής αρχής, ότι εκδόθηκε η με αριθ. /17-09-2020 εντολή ελέγχου της επιχείρησής του, με το οποίο μάλιστα του γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη συγκοινοποίησης με αυτές της με αριθ. /17-09-2020 εντολής ελέγχου προβάλλεται απαραδέκτως, διότι με τη διάταξη της **περ. β΄ της παρ. 5 του άρθρου 79 του Κ.Δ.Δ/μιας**, τίθεται δικονομικός κανόνας, ειδικά για τις φορολογικές και τελωνειακές διαφορές, σχετικά με την έκταση της εξουσίας του δικαστηρίου όσον αφορά στην έρευνα της τήρησης του τύπου ή της διαδικασίας για την έκδοση της πράξης. Ο κανόνας αυτός αναφέρεται στην ακύρωση της πράξης **τότε μόνον**, όταν η **μη τήρηση του τύπου ή της διαδικασίας επέφερε βλάβη στον προσφεύγοντα**, την οποία εκείνος οφείλει να επικαλεσθεί και να αποδείξει, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά, παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης (βλ. σχετ. 1/2011 ΔΠρ Τρικ, 771/2011 ΔΠρ Θεσσαλ). Σκοπός της διάταξης αυτής, σύμφωνα με την οικεία αιτιολογική έκθεση είναι η οικονομία της δίκης και η αποφυγή παρελκυστικής επίκλησης τυπικών πλημμελειών με την ανάγκη ανάδειξης της αιτιώδους σχέσης τους με τη βλάβη. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων ούτε επικαλείται συγκεκριμένη βλάβη που υπέστη, ούτε το αποδεικνύει με την προσκόμιση στοιχείων που θα μπορούσε να επιδείξει στον έλεγχο και στερήθηκε τη δυνατότητα και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν αναγράφουν συγκεκριμένο αριθμό πρωτοκόλλου, με συγκεκριμένη ημερομηνία, συστατικά στοιχεία των διοικητικών πράξεων που η έλλειψη αυτών οδηγεί σε ακυρότητα των πράξεων ως ανυπόστατων

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από το ηλεκτρονικό σύστημα elenxis της ΑΑΔΕ, βάσει του οποίου, οι πράξεις κατά το στάδιο της ολοκλήρωσης του ελέγχου, έλαβαν ένα μοναδικό αριθμό καταχώρισης, ήτοι, την με α/α καταχώρισης /03-06-2021, πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, την με α/α καταχώρισης, /03-06-2021 πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ, και την με α/α καταχώρισης /03-06-2021, πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του ν 4174/2013, ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος .

Αποφασίζουμε

την **απόρριψη** της από **08-07-2021** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του με **Α.Φ.Μ.:**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Α. Ως προς τη φορολογία εισοδήματος

Επί της με αριθ. /03-06-2021 οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019

Τελικό χρεωστικό ποσό φόρου	31.868,54
πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4174/2013	15.934,27
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών βάσει της παρούσας απόφασης	47.802,81

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ

Β. Ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α.

Επί της με αριθ. /03-06-2021 οριστικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019

χρεωστικό υπόλοιπο φόρου	11.189,29
Σύνολο φόρου για βεβαίωση βάσει της παρούσας απόφασης	11.189,29

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ

Γ. Ως προς το πρόστιμο του άρθρου 58^Α του Ν. 4174/2013

Επί της με αριθ. /03-06-2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019

Ποσό προστίμου βάσει της παρούσας απόφασης	5.886,13 €
---	-------------------

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 ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.