



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 19.12.2023

Αριθμός απόφασης: 1255

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

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 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**2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας με την επωνυμία, κατά: α) της υπ' αρ.**22.06.2023** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017 και β) της υπ' αρ./**22.06.2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου του καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις του

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 ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας με την επωνυμία «..... η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με τη με αρ./**22.06.2023** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας (ψητοπωλείου), πρόστιμο ύψους 13.514,73€ κατόπιν διαπίστωσης απόκρυψης εσόδων συνολικής αξίας 230.401,16€ (καθαράς αξίας 185.807,39€ και ΦΠΑ 44.593,77€) λόγω έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων σε έξι χιλιάδες τετρακόσιες εβδομήντα πέντε (6.475) περιπτώσεις από τον ΦΗΜ με αριθμό μητρώου συνολικής αξίας (ανακρίβειας) 114.830,60€ κατά τη φορολογική περίοδο 01.01.2017 – 31.12.2017 και σε πέντε χιλιάδες διακόσιες δεκατέσσερις (5.214) περιπτώσεις από τον ΦΗΜ με αριθμό μητρώου συνολικής αξίας (ανακρίβειας) 115.570,56€, κατά τη φορολογική περίοδο 01.04.2017 – 31.12.2017, ήτοι συνολικής αξίας 230.401,16€ (καθαράς αξίας 185.807,39€ και ΦΠΑ 44.593,77€), κατά παράβαση των άρθρων 12, 13 των ΕΛΠ, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α, ήτοι πρόστιμο ίσο με το 50% του ΦΠΑ (44.593,77€ Χ 50% = 22.296,89€ μειωμένο κατά το ποσό των 8.782,16€ του προστίμου που καταλογίσθηκε με την με αρ,/**23.01.2018** πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΔ του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για ανακριβή έκδοση στοιχείων από τον ΦΗΜ με αρ. μητρώου, κατόπιν ελέγχου της για την φορολογική περίοδο 01.01.2017-31.03.2017).

-Με τη με αρ. .../22.06.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού, ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2017 - 31.12.2017 του Προϊσταμένου του, δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση σε επόμενη φορολογική περίοδο πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 1.099,82€ και καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος 45.293,86€ και πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 9.132,19€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή 54.426,05€, κατόπιν διαπίστωσης: α) απόκρυψης φορολογητέων εκροών καθαρής αξίας 185.807,39€ πλέον ΦΠΑ ύψους 44.593,77€, λόγω έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων σε έξι χιλιάδες τετρακόσιες εβδομήντα πέντε (6.475) περιπτώσεις από τον ΦΗΜ με αριθμό μητρώου συνολικής αξίας (ανακρίβειας) 114.830,60€ και σε πέντε χιλιάδες διακόσιες δεκατέσσερις (5.214) περιπτώσεις από τον ΦΗΜ με αριθμό μητρώου συνολικής αξίας (ανακρίβειας) 115.570,56€, ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 185.807,39€ πλέον ΦΠΑ 44.593,77€, β) μη αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης από τον φόρο εκροών του ΦΠΑ ποσού 1.376,38€ των δαπανών (βενζίνες, s/m, tablet, όπως αναλυτικά παρατίθενται στις σελ. 221 - 232 της οικείας έκθεσης ελέγχου) άρθρων 30 παρ. 4, 32, 39α του ν. 2859/2000, καθόσον δεν πραγματοποιήθηκαν για τις ανάγκες της προσφεύγουσας επιχείρησης γ) μη αναγνώρισης προς έκπτωση του μεταφερόμενου πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης περιόδου ποσού 436,76€ (βάσει της με αρ.....218/2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.10.2016-31.12.2016).

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν, ερειδόμενες στην από2023 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ του για τη φορολογική περίοδο 01.01.2017 - 31.12.2017, βάσει του ν. 2859/2000 και της ΠΟΛ 1124/2015, δυνάμει της υπ' αρ. /2023 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας μεταξύ άλλων τους παρακάτω λόγους:

1.. Η προσβαλλόμενη πράξη είναι νόμω και ουσία αβάσιμη και ανατιολόγητη, αναφορικά με τις μη αναγνωρισθείσες εκπτώσεις:

α) Οι διενεργηθείσες εκπτώσεις δικαιολογούνται πλήρως από τη συνήθη εμπορική πρακτική – Αντιστοιχούν σε ποσοστό μόλις 10% του συνόλου των εκδοθεισών αποδείξεων και τιμολογίων της:

Κατά την ελεγχόμενη περίοδο 1.1.2017 - 31.12.2017 από τον φορολογικό μηχανισμό, πραγματοποιήθηκαν συνολικές πωλήσεις αξίας 1.407.038,55€ και διενεργήθηκαν εκπτώσεις ποσού 140.342,79€, οι οποίες ανέρχονται σε ποσοστό 9,97% επί του συνόλου των εκδοθεισών αποδείξεων και τιμολογίων.

Άλλωστε, για τον συγκεκριμένο φορολογικό μηχανισμό έχει ήδη διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος από την ... (αρ. εντολής ελεγχόμενη περίοδος 01.01.2017– 05.06.2018), ο οποίος ολοκληρώθηκε τον Μάιο του έτους 2022. Σύμφωνα με το πόρισμα της έκθεσης μερικού ελέγχου Ν. 4308/2014 ΕΛΠ - ΚΦΔ , το ποσοστό των εκπτώσεων είναι τέτοιο που δικαιολογείται από τη συνήθη εμπορική πρακτική».

Κατά συνέπεια ο παρών δεύτερος έλεγχος που διενεργήθηκε από το για τον ίδιο φορολογικό μηχανισμό και την ίδια φορολογική περίοδο τυγχάνει καταφανώς παράνομος, η δε θέση της ελεγκτικής αρχής (...) έρχεται σε πλήρη αντίθεση με το πόρισμα της και η πρώτη δεσμεύεται και υποχρεούται να αποδεχθεί πλήρως το πόρισμα της δεύτερης.

Για δε το μηχανισμό πραγματοποιήθηκαν συνολικές πωλήσεις αξίας 1.360.130,09€ και διενεργήθηκαν εκπτώσεις ποσού 153.954,11€, οι οποίες ανέρχονται σε ποσοστό 11,20% επί του συνολικού τζίρου.

β) Οι διενεργηθείσες εκπτώσεις δικαιολογούνται πλήρως από τη συνήθη εμπορική πρακτική – Η επιχείρηση διενεργούσε συστηματικές εκπτώσεις μέσω εφαρμογών και κουπονιών για λόγους προωθητικούς:

- Συνεργάζεται όλα τα έτη με δεκάδες συλλόγους, σωματεία, επιχειρήσεις, οι οποίες την επιλέγουν για τη διενέργεια συνεστιάσεων και κοινωνικών εκδηλώσεων, για τη σίτιση του προσωπικού ή των μελών τους κ.λ.π. (π.χ. Σύλλογος Πολυτέκνων . Ελλάδος), χορηγώντας οριζόντια έκπτωση 30% στα μέλη του σωματείου. Όταν μέλη του σωματείου, με το οποίο είχε συμφωνία περί έκπτωσης, επισκέπτονταν την προσφεύγουσα επιχείρηση, ο υπάλληλος που λάμβανε την παραγγελία, αποτύπωνε στο εκδιδόμενο Δελτίο Παραγγελίας τα παραγγελλλόμενα προϊόντα, επαλήθευε την ιδιότητα των μελών του συγκεκριμένου σωματείου και στην εκδιδόμενη Α.Λ.Π. διενεργούσε τη συμφωνηθείσα έκπτωση επί του συνόλου της παραγγελίας. Προς επίρρωση των ισχυρισμών της, συνυποβάλλει με την ενδικοφανή προσφυγή, α) το από 20.12.2016 ιδιωτικό συμφωνητικό για έκπτωση 30% επί του τιμοκαταλόγου προς τα μέλη του Κεντρικού Συλλόγου Πολυτέκνων Γονέων» ,β) την ηλεκτρονική καταχώριση (άρθρου 8 παρ. 16 του ν.1882/90) του από 2017 ιδιωτικού συμφωνητικού για έκπτωση 30% επί του τιμοκαταλόγου προς τα μέλη του ιδίου Συλλόγου και το ιδιωτικό συμφωνητικό της εταιρίας με το αθλητικό σωματείο περί χορήγησης έκπτωσης 30% σε όλους τους κατόχους κάρτας διαρκείας της αγωνιστικής περιόδου 2017-2018 (με την επίδειξη της εν λόγω κάρτας).
- Το περιοδικό εξέδιδε την κάρτα προνομίωνmembers card. Οι κάτοχοι αυτής της κάρτας, με την επίδειξή της στην προσφεύγουσα επιχείρησή, λάμβαναν έκπτωση έως 50%.

- Υπήρχε ανάρτηση στο διαδίκτυο για χορήγηση έκπτωσης 30% στην πρώτη παραγγελία, η οποία ίσχυε για παραλαβή πακέτου από το κατάστημα (take away), (συνυποβάλλει φωτογραφίες των σχετικών διαφημίσεων).
- Είχε δημιουργήσει και σχετική εφαρμογή “.... app”, για τη χορήγηση της συγκεκριμένης έκπτωσης με χρήση κινητού ή τάμπλετ (συνυποβάλλει φωτογραφίες διαφημιστικών καταχωρήσεων).
- Εξέδωσε silver και gold member cards, τις οποίες προώθησε σε δίκτυο γνωστών και συνεργατών της (δημοσιογράφων κ.λπ.) για τη χορήγηση έκπτωσης 30% & 50% αντίστοιχα (συνυποβάλλει υπεύθυνες δηλώσεις των που δεν φέρουν βεβαίωση του γνήσιου της υπογραφής καθώς και, που φέρει βεβαίωση του γνήσιου της υπογραφής του, με τις οποίες βεβαιώνεται ότι η προσφεύγουσα προέβαινε σε έκπτωση 30% - 50%).
- Παρείχε σταθερά κατά την υπό κρίση περίοδο οριζόντια έκπτωση 30% σε φοιτητές και ανέργους με την επίδειξη της φοιτητικής ταυτότητας (πάσο) και της κάρτας ανεργίας αντίστοιχα (συνυποβάλλει φωτογραφία αφίσας παροχής της σχετικής έκπτωσης).
- Κατά πάγια τακτική της, λειτουργώντας με πλήρες αίσθημα κοινωνικής ευθύνης και φροντίδας των εργαζομένων της, χορηγούσε σε μόνιμη και σταθερή βάση οριζόντιες εκπτώσεις ύψους 50% σε όλο το προσωπικό της και τα μέλη των οικογενειών τους. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της συνυποβάλλει, εκτυπώσεις με τα ονόματα των εργαζομένων της.
- Χορηγούσε εκπτώσεις της τάξης του 30% σε επιχειρήσεις, προκειμένου να έχει πελάτες τους εργαζόμενους αυτών, π.χ. στην Εταιρίαπαρείχε έκπτωση 20% - 50% σε όλο το προσωπικό της. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της συνυποβάλλει, υπεύθυνη δήλωση του νομίμου εκπροσώπου της, με την οποία βεβαιώνεται η εν λόγω χορηγηθείσα έκπτωση.
- Συμμετέχει σε σειρά προωθητικών ενεργειών, στο πλαίσιο των οποίων προβαίνει σε οριζόντιες εκπτώσεις (π.χ. 1 + 1 δώρο).

Το σύνολο των εκπτώσεων που παρείχε είναι πραγματικό, αποτυπώνεται σε έντυπα, διαφημιστικές καταχωρήσεις, στην .. members card, στην ιστοσελίδα της members card, σε banners. στο διαδίκτυο και αποδεικνύεται με όλους τους ανωτέρω τρόπους πέραν πάσης αμφιβολίας

γ) Ως προς την κρίση της ελεγκτικής αρχής σχετικά με τον δήθεν πλασματικό χαρακτήρα των εκπτώσεων επισημαίνονται τα εξής

Η αναγραφή αξίας των παραγγελθέντων ειδών στα Δελτία Παραγγελίας έλαβε χώρα εκ παραδρομής και οφειλόταν σε σφάλμα του λογισμικού. Η εν λόγω τυπική πλημμέλεια έχει ήδη διορθωθεί από την εταιρία.

- Όταν λαμβάνει χώρα συγκεκριμένη κοινωνική εκδήλωση εταιρίας, συλλόγου ή σωματείου, με το οποίο η προσφεύγουσα επιχείρηση διατηρεί συνεργασία, συχνά προσυμφωνείται εξ αρχής η παροχή συγκεκριμένου μενού, με συγκεκριμένη τιμή. Σε αυτές τις περιπτώσεις, εκδίδεται το αντίστοιχο φορολογικό στοιχείο (Τιμολόγιο) χωρίς έκπτωση, δεδομένου ότι έχει προκαθοριστεί συγκεκριμένο σερβιριζόμενο μενού με συγκεκριμένη, ειδική τιμή. Αυτός είναι ο λόγος που ανάλογες εκπτώσεις δεν συναντώνται σε Τιμολόγια.

- Οι χρεώσεις POS είναι απολύτως σύμφωνες προς αυτές των ΑΛΠ, η δε αναφορά της ελεγκτικής αρχής σε 2 συγκεκριμένες ΑΛΠ, επί συνόλου εκατοντάδων που ήλεγξε, δημιουργεί μία παραπλανητική εντύπωση ότι πρόκειται για μία γενικευμένη διαπίστωση. Ο έλεγχος κάνει λόγο για 2 μόλις ΑΛΠ (01.01.2017 & 01.09.2017), ενώ έλεγξε χιλιάδες παραστατικά, που προφανώς οφείλονται σε παραδρομή και δεν αποτυπώνουν κάποιον κανόνα.

Στις δύο μεμονωμένες περιπτώσεις όπου υπήρξε εκ παραδρομής εσφαλμένη χρέωση της πιστωτικής κάρτας του πελάτη της, η εταιρία προέβη άμεσα στην καταβολή σε μετρητά της προκύψασας διαφοράς (πιθανότατα υπήρξε αρχική παραγγελία από τον πελάτη της, εν συνεχεία ακύρωση μέρους αυτής – π.χ. κάποιας μερίδας – και κατά την πληρωμή χρεώθηκε από το ταμείο εσφαλμένα η πιστωτική κάρτα του πελάτη με το ποσό της αρχικής παραγγελίας, οπότε και άμεσα του επιστράφηκε σε μετρητά η διαφορά)

- Τα εκδοθέντα στοιχεία αυτοπαράδοσης της επιχείρησης αποτελούν ελάχιστο λογιστικό μέγεθος σε σχέση προς τα ακαθάριστα έσοδά της. Στο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου αναφέρεται στη σελίδα 2 ότι «η ελεγχόμενη επιχείρηση εξέδωσε εντός της υπό κρίση περιόδου αρκετές αποδείξεις αυτοπαράδοσης (ποσό 6.039,41 ευρώ εντός του έτους 2017), οι οποίες δύναται να αντιστοιχούσαν σε πιθανά «κεράσματα» προς τους πελάτες.»

Τα εκδοθέντα, όμως, στοιχεία αυτοπαράδοσης, συνολικού ποσού 6.039,41€ κατά το έτος 2017, συγκρινόμενα με τα ακαθάριστα έσοδά της βάσει δήλωσης, συνολικού ποσού 2.015.851,26€, αποτελούν ελάχιστο λογιστικό μέγεθος (αναλογία 6.039,41€ / 2.015.851,26€ = 0,003% επί του τζίρου της επιχείρησής της). Η ελεγκτική αρχή θα έπρεπε να συγκρίνει τιμές με μεγάλα εστιατόρια της πόλης.

2. Ως προς τις δαπάνες, τις οποίες η ελεγκτική αρχή απέρριψε ως «μη εκπιπτόμενες» λόγω του ότι δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης, η κρίση της είναι αόριστη, αναπιολόγητη και εσφαλμένη:

α) Ως προς τις δαπάνες, τις οποίες η ελεγκτική αρχή απέρριψε ως «μη εκπιπτόμενες» επισημαίνεται ότι τιμολόγια για αγορά ψωμιού τοστ, ζαμπόν, πάριζας, φιδέ, ζυμαρικών χωρίς γλουτένη, κοτομπουκιών, χυμού, αριάνι, μερέντας, σοκολάτας, κακάο, μπανανών, φράουλας, μαρμελάδας, μουστοκούλourων κ.λπ. από σούπερ μάρκετ που χρησιμοποιούνται στην κουζίνα

της επιχείρησης για την παρασκευή των σερβιριζόμενων ειδών και των επιδορπίων, είναι αδικαιολόγητο και παράνομο να απορρίπτονται ως μη λειτουργικά, τόσο ως προς το σκέλος των δαπανών, όσο και ως προς τον Φ.Π.Α. Ενδεικτικά η μερέντα και η μαρμελάδα χρησιμοποιούνται στα γλυκίσματα που σερβίρονται ως επιδόρπιο (είτε ως κέρασμα του καταστήματος είτε βάσει τιμοκαταλόγου), τα ζυμαρικά χωρίς γλουτένη σερβίρονται σε πελάτες που ζητούν το συγκεκριμένο είδος λόγω δυσανεξίας στη γλουτένη (οπότε αντικαθίσταται το κοινό ζυμαρικό με το συγκεκριμένο κατόπιν αιτήματος του πελάτη), οι κοτομπουκιές σερβίρονται ως παιδικό μενού, οι φράουλες και οι μπανάνες ως επιδόρπιο, το αριάνι χρησιμοποιείται σε κρέμες και σάλτσες παρασκευής της, ο φιδές σε ορεκτικό με βάση το τυρί, το ψωμί του τοστ, το ζαμπόν και η πάριζα χρησιμοποιούνται στα club sandwich.

β) Ως προς τις δαπάνες παγίων, τις οποίες η ελεγκτική αρχή απέρριψε, επισημαίνεται ότι οι συγκεκριμένες δαπάνες (αγορά πλυντηρίου πιάτων, ρολογιού, τηλεόρασης) αφορούν πάγια της εταιρίας, τα οποία εγκαταστάθηκαν σε αυτήν, ως εκ τούτου, ορθώς διενεργήθηκαν οι σχετικές αποσβέσεις. Ιδιαίτερως ως προς την αγορά τριών ρολογιών χειρός smart watch σημειώνεται ότι τα συγκεκριμένα ρολόγια δόθηκαν προς χρήση στους υπεύθυνους των καταστημάτων της προς διευκόλυνση του έργου τους λόγω των εκτεταμένων δυνατοτήτων που αυτά παρέχουν (παρακολούθηση πορείας παραγγελιών, ειδοποίηση έκδοσης λογαριασμού κ.λπ.). Η συγκεκριμένη επαγγελματική δαπάνη έλαβε χώρα προς εξυπηρέτηση των σκοπών της επιχείρησης και τυγχάνει παραγωγική.

3. Έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας – αοριστία της προσβαλλόμενης πράξης και της οικείας έκθεσης ελέγχου.

4. Παράβαση ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσης της με αρ.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 με την οποία της καταλογίσθηκε ποσό για καταβολή 54.426,05€ ενώ με την προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της ίδιας περιόδου της καταλογίσθηκε ποσό 45.293,86€.

5. Το πόρισμα του ελέγχου και ο σε βάρος της καταλογισμός αντιβαίνουν ευθέως στην αρχή της αναλογικότητας. Αιτείται δε να κληθεί από την Υπηρεσία μας και να παραστεί κατά τη συζήτηση της ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των ισχυρισμών της.

Ως προς το αίτημα της προσφεύγουσας να κληθεί από την Υπηρεσία μας και να παραστεί κατά τη συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των διαλαμβανόμενων σε αυτή ισχυρισμών της.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 5 του ΚΦΔ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων «...η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης εκδίδει απόφαση, ..., λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση... **Αν η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση. ...**»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1-5 της υπ' αρ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά ... τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση. Η διαδικασία διεξάγεται εγγράφως, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο παρόν άρθρο. 2. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, **εάν το κρίνει απαραίτητο, δύναται ... να καλεί τον υπόχρεο ..., προκειμένου να εκφράσει εγγράφως, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών το αργότερο, τις απόψεις του ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς.** 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών **νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, ..., προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημα του νέα πραγματικά περιστατικά.** Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεση της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης. 4. ...η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης ... και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο. 5. **Σε εξαιρετικές περιπτώσεις και εφόσον κατά την κρίση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών συντρέχει λόγος, η προβλεπόμενη στις παραγράφους 2 και 3 ... ακρόαση διεξάγεται προφορικώς...**»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την παρ. Δ' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/ 4.3.2014 εγκυκλίου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «1. Η

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των στοιχείων του φακέλου και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση, εκδίδει απόφαση ... 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα παραπάνω οριζόμενα....»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα αιτείται να κληθεί από την Υπηρεσία μας να παραστεί κατά τη συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των διαλαμβανόμενων σε αυτή ισχυρισμών της. Όπως όμως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 5 του ΚΦΔ και του άρθρου 3 παρ. 1 -5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, η Υπηρεσία μας δύναται να καλέσει το υπόχρεο πρόσωπο (εν προκειμένω, την προσφεύγουσα) σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις της προφορικώς, κάτι που μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις μπορεί να συμβεί και μόνον εφόσον κατά την κρίση της Υπηρεσίας μας συντρέχει λόγος ως προς τα επιμέρους ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρισμούς. Στην προκειμένη περίπτωση, κάτι τέτοιο δεν κρίθηκε απαραίτητο. Συνεπώς το σχετικό αίτημα της προσφεύγουσας απορρίπτεται.

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 24 του ΚΦΔ Πρόσβαση στα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία): "1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και των λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα.....2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και τη μορφή των δεδομένων αυτών..."

Επειδή με το άρθρο 25 παρ.5 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «5. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης, για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, από τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτή που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου. Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο.

Επειδή, σύμφωνα με τη με αριθ. πρωτ.: Δ.ΟΡΓ. Α 1035192 ΕΞ2018/02-03-2018 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.),

«Άρθρο 14 Διεύθυνση Προγραμματισμού και Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.) και Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.)

ΕΝΟΤΗΤΑ Α' Γενικές Διατάξεις που αφορούν στην ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. και στις Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

1. - α) Η Διεύθυνση Προγραμματισμού και Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.) και οι Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) της Α.Α.Δ.Ε., κατά τον τομέα των αρμοδιοτήτων τους, ασκούν τις αρμοδιότητες επί των ελέγχων πρόληψης για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας, οι οποίες μεταβιβάσθηκαν στην Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) με τις διατάξεις των υποπεριπτώσεων β' και γ' της περίπτωσης 3 της υποπαραγράφου Ε.2 της παραγράφου Ε' του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Α'222), όπως προστέθηκε με την περίπτωση 1 της υποπαραγράφου Β1 της παραγράφου Β' του άρθρου πρώτου του ν. 4152/2013 (Α'107) και εξειδικεύθηκαν με την αριθ. Δ6Α 1166403 ΕΞ 2013/31-10-2013 (Β' 2775) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Υφυπουργού Οικονομικών, τις σχετικές κατά τα προαναφερθέντα έρευνες, καθώς και όλες τις αρμοδιότητες και τα καθήκοντα που άπτονται φορολογικών υποθέσεων, οι οποίες μεταφέρθηκαν στην Γ.Γ.Δ.Ε. από την Ειδική Γραμματεία Σ.Δ.Ο.Ε., με τις διατάξεις της περίπτωσης 1 της υποπαραγράφου Δ.7 της παραγράφου Δ' του άρθρου 2 του ν. 4336/2015 (Α'94).....δ) Οι αρμοδιότητες των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ασκούνται από τις οργανικές τους μονάδες παράλληλα και ανεξάρτητα από τις άλλες Υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε. [...] 5. - Οι πράξεις καταλογισμού φόρων και προσδιορισμού προστίμων, που προκύπτουν από τα πληροφοριακά δελτία και τις εκθέσεις των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., εκδίδονται από τις Δ.Ο.Υ., που παραλαμβάνουν τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογουμένου, στον οποίο αφορούν και σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. αυτής, από την Δ.Ο.Υ. στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις, όπως ορίζεται στην αριθ. Δ.ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017/31-7-2017 (Β' 2743) απόφαση του

Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, όπως εκάστοτε ισχύει, ή από τα κατά τόπον αρμόδια Τελωνεία.

Επειδή, στις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) (ΕΛΠ) ορίζεται ότι:

Άρθρο 1. Πεδίο εφαρμογής «... 2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: ... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...»

Άρθρο 3. Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς...5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων...

Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος «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...»

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 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... 7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση... 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 9. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων δύναται να τίθενται σε εφαρμογή τεχνικές προδιαγραφές, καθώς και πληροφοριακά και λειτουργικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που είναι, σύμφωνα με τις βέλτιστες Ευρωπαϊκές πρακτικές, με σκοπό τη διασφάλιση της αυθεντικότητας και της ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων λιανικής πώλησης. Με την ίδια απόφαση δύναται να ρυθμίζονται θέματα σχετικά με την εφαρμογή των εν λόγω τεχνικών προδιαγραφών».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 13 του ΚΦΔ : "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, σύμφωνα με το ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1142901 ΕΞ 2015/26-10-2015 : «1. Από 01.01.2015, ημερομηνία έναρξης ισχύος των Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014), η έκδοση στοιχείων λιανικής γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (φορολογική ταμειακή μηχανή ή μηχανισμό Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.), που προβλέπει ο ν.1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου, κατά το χρόνο παράδοσης ή έναρξης της αποστολής, όταν πρόκειται για πώληση αγαθών (άρθρα 12 και 13 Ε.Λ.Π.-ν.4308/2014). 2. Περαιτέρω, με το άρθρο 9 της Α.Υ.Ο.ΠΟΛ.1220/2012 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, με την ΠΟΛ 1220/2012, η οποία διατηρείται σε ισχύ υπό το καθεστώς του Ν.4308/2014 ως προς τις προβλεπόμενες ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (άρθρο 40 παρ.2 Ν.4308/2014), ορίζεται :«...

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΙ ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΙ ΕΚΔΟΣΗΣ ΑΠΟΔΕΙΞΕΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ...

Άρθρο 9. Φορολογικοί Ηλεκτρονικοί Μηχανισμοί με λογισμικό Εστιατορίου, διαχείρισης «ανοικτών τραπεζιών». Ειδικές απαιτήσεις και λειτουργικά χαρακτηριστικά.

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, όταν για το συγκεκριμένο τραπέζι έχει ήδη εκδοθεί προσωρινή απόδειξη.

9.1.5. Επιτρέπεται στις ΦΤΜ ή ΑΔΗΜΕ που λειτουργούν με πρόγραμμα εστιατορίου, η απευθείας έκδοση φορολογικής απόδειξης, χωρίς την προηγούμενη έκδοση προσωρινής απόδειξης, σε περιπτώσεις ενδεικτικά όπως take away, delivery.

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.....

9.2. 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, και με την ακόλουθη σειρά:...

10. Μια τουλάχιστον γραμμή για κάθε είδος στην οποία αναγράφεται η ονομασία του είδους, η αξία, η ποσότητα του είδους

11. ο αντίστοιχος συντελεστής ΦΠΑ αριθμητικά π.χ. 6,5%. 13%, 24%, 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.

Επισημαίνεται ότι δεν επιτρέπεται σε καμία περίπτωση η αναγραφή του συνολικού ποσού στις προσωρινές αποδείξεις ή στα δελτία παραγγελίας.

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

.... 9.3.3. 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....

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 Ειδικές Ασφαλείς Φορολογικές Διατάξεις Σήμανσης Στοιχείων (ΕΑΦΔΣΣ) και απαιτήσεις λειτουργίας και χρήσης τους...

Άρθρο 2. Ορισμοί και Βασικά Τεχνικά – Λειτουργικά Χαρακτηριστικά Ειδικών Ασφαλών Φορολογικών Διατάξεων Σήμανσης Στοιχείων....

2.3.3. Ο αλγόριθμος SHA-1 (Secure Hash Algorithm - 1), είναι αυτός που έχει αναπτυχθεί από το Αμερικανικό Εθνικό Ινστιτούτο Προτύπων και Τεχνολογίας - NIST (National Institute of Standards and Technology), περιγράφεται στο έγγραφο – πρότυπο FIPS-180-2, και έχει υιοθετηθεί από τον Διεθνή Οργανισμό Προτύπων - ISO (International Organization for Standardization) και την Διεθνή Ηλεκτροτεχνική Επιτροπή - IEC (International Electrotechnical Commission), ως πρότυπο ISO/IEC 10118 – 3, Dedicated Hash-Function 3....

Άρθρο 5. Διαδικασία Ελέγχου Ακεραιότητας των εκδιδομένων στοιχείων με βάση τα αποθηκευμένα ηλεκτρονικά αρχεία.

5.1. Ο ελεγχόμενος παρέχει και θέτει σε άμεση χρήση κάθε μέσο και εξοπλισμό για τη διενέργεια του ελέγχου από τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα.

5.2. Ο ελεγχόμενος υποχρεούται να : παραδίδει αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων των στοιχείων που του ζητούνται για έλεγχο σε κατάλληλο μέσο (π.χ. δισκέτες, οπτικούς δίσκους CD κλπ),βεβαιώνει και αποδέχεται ότι τα στοιχεία αυτά είναι ίδια με εκείνα που εντοπίζονται και εκτυπώνονται στη επόμενη παράγραφο....».

Επειδή, με το άρθρο 2 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα...».

Επειδή, με την παρ 1 του άρθρου 3 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής».

Επειδή με το άρθρο 19 § 5 περ. α' του Ν 2859/2000, ορίζεται ότι: «5. Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται: α) Οι χορηγούμενες στον αγοραστή ή το λήπτη εκπώσεις, εφόσον αποδεικνύονται από στοιχεία, τα οποία εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν. Ειδικότερα, προκειμένου για εκπώσεις που χορηγούνται λόγω κύκλου εργασιών, λαμβάνονται υπόψη, εφόσον τα παρεχόμενα ποσοστά εκπώσεων γνωστοποιούνται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του πωλητή ή του παρέχοντος τις υπηρεσίες τέσσερις (4) μήνες πριν από την πραγματοποίησή

ΤΟΥΣ».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1212/22.7.1996 Εκπτώσεις Τζίρου, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων των παρ. 33 και 2, του άρθρου 11 του ν. 2386/96, και του άρθρου 10 παρ. 1 του ν. 2399/96, με τις οποίες αντικαταστάθηκαν και συμπληρώθηκαν οι παρ. 1 και 5 περιπτ. α' και γ' του άρθρου 15 του ν. 1642/86:

Με τις νέες διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 5 του άρθρου 15, όπως αντικαταστάθηκε με την παραγρ. 2 του άρθρου 11 του ν. 2386/96, που ισχύουν από τη δημοσίευση του παραπάνω νόμου στο φύλλο εφημερίδος της Κυβερνήσεως, δηλαδή από 7.3.1996 (ΦΕΚ. 43Α'/7.3.96), ορίζονται οι όροι και οι προϋποθέσεις, σύμφωνα με τις οποίες, ο ΦΠΑ που αναλογεί στις παρεχόμενες, λόγω κύκλου εργασιών (τζίρου), εκπτώσεις (bonus) προς τον αγοραστή αγαθών ή λήπτη υπηρεσιών από τον προμηθευτή του, εκπίπτει από το ΦΠΑ των εκροών του προμηθευτή, λαμβάνονται δηλαδή οι εκπτώσεις αυτές υπόψη για τη διαμόρφωση της φορολογητέας αξίας, κατά τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 1642/86. Έτσι, χωρίς να επιχειρείται παρέμβαση στις αρχές της ελευθερίας των συναλλαγών με τις διατάξεις αυτές, προκειμένου να μη ληφθούν υπόψη στη διαμόρφωση της φορολογητέας αξίας, οι χορηγούμενες από τον προμηθευτή στον αγοραστή εκπτώσεις (bonus), λόγω κύκλου εργασιών ανεξάρτητα από την περιοδικότητα ή μη της χορήγησης αυτών (ανά μήνα, τρίμηνο, εξάμηνο, έτος κ.τ.λ.), θα πρέπει: Α.- Να αποδεικνύονται από νόμιμα φορολογικά στοιχεία. Θα πρέπει δηλαδή οι εκπτώσεις αυτές να χορηγούνται είτε με το ίδιο το τιμολόγιο της πώλησης, είτε με πιστωτικό τιμολόγιο.

α.- Εκπτώσεις που χορηγούνται επί τιμολογίου πώλησης

Οι εκπτώσεις που μπορεί να αποτυπώσει μια προμηθεύτρια επιχείρηση (αγαθών ή υπηρεσιών) στο φορολογικό στοιχείο που εκδίδει (τιμολόγιο πώλησης ή παροχής υπηρεσιών) προς τον πελάτη της, με ένα από τους τρόπους που αναφέρονται στην αρ.1036330 /266 /0015 /ΠΟΛ.1094/20.3.96 ΔΥΟ, είναι δυνατόν να έχουν διαφορετική αιτία.

Για να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 5 του άρθρου 15, του ν.1642/86, οι εκπτώσεις θα πρέπει να αφορούν έκπτωση επί του κύκλου των εργασιών (τζίρου), οι οποίες χορηγούνται στο τέλος συμφωνημένης περιόδου (μήνα, τρίμηνο, έτος κ.τ.λ.), επειδή έχει καλυφθεί το όριο ή τα όρια του τζίρου ή των ποσοτήτων που έχουν καθοριστεί ως στόχοι, ανεξάρτητα αν αυτές χορηγούνται επί τιμολογίου ή με πιστωτικό τιμολόγιο. Επομένως, δεν καταλαμβάνονται από τις παραπάνω νέες διατάξεις, εκπτώσεις που χορηγούνται επί του τιμολογίου και αφορούν:

- Τις τιμολογούμενες με το ίδιο τιμολόγιο ποσότητες, ανεξάρτητα αν αυτές αναφέρονται στο σύνολο των αγαθών ή σε ορισμένα από αυτά, για τα οποία χορηγείται η έκπτωση για διάφορους λόγους, όπως π.χ. για λόγους προώθησης και προβολής, των ή του συγκεκριμένου αγαθού, λόγω ελαττωματικότητας, ειδικής συμφωνίας, ποσότητας, τέλους εποχής κ.τ.λ.
 - Εκπτώσεις που χορηγούνται επί τιμολογίου ή πιστωτικού τιμολογίου για διαφορά στην ποιότητα των πωλουμένων αγαθών, σε σύγκριση με την συμφωνηθείσα.
 - Εκπτώσεις που παρέχονται σε εκπλήρωση σχετικής (ποινικής) ρήτηρας, λόγω εκπρόθεσμης παράδοσης ή μη πλήρωσης όρων της συμφωνίας πώλησης των αγαθών ή των υπηρεσιών, οι όροι της οποίας θα αποδεικνύονται και θα δικαιολογούνται.
 - Εκπτώσεις λόγω διακανονισμού σε προσυμφωνηθέντα χρόνο (λ.χ. μετρητοίς ή διακανονισμού του τιμήματος σε σύντομο χρόνο κ.τ.λ.).
 - Δραχμικές ή ποσοστιαίες εκπτώσεις επί τιμολογίου που ουσιαστικά επιφέρουν μείωση της τιμής πώλησης των τιμολογούμενων αγαθών.
 - Ειδικές δραχμικές εκπτώσεις που χορηγούνται επί τιμολογίου για ορισμένα είδη, είτε λόγω προώθησης (promotions) είτε λόγω ημερομηνίας λήξεως, τέλους εποχής κ.τ.λ.
 - Εκπτώσεις που παρέχονται σε διάφορα καταστήματα π.χ. καλλυντικών, super-markets από τους προμηθευτές τους λόγω ειδικής προβολής των προϊόντων τους σε ειδικούς χώρους (ράφια) εντός των καταστημάτων τους, εφόσον οι εκπτώσεις αυτές χορηγούνται επί του τιμολογίου πώλησης ή εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο από τον προμηθευτή.
 - Εκπτώσεις γενικά που δεν συναρτώνται άμεσα ή έμμεσα με τον κύκλο εργασιών αλλά με άλλα εμπορικά κριτήρια π.χ. ειδικές προσφορές, εκπτώσεις με βάση χορηγούμενα κουπόνια, είσοδος προϊόντων σε νέα καταστήματα κ.τ.λ.
 - Εκπτώσεις που πραγματοποιούνται με βάση ειδικότερη συμφωνία με το συγκεκριμένο πελάτη, εφόσον τηρήθηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 16 του άρθρου 8 του ν. 1882/90 μέχρι 6.7.1996.
 - β.- Εκπτώσεις που πραγματοποιούνται με πιστωτικά τιμολόγια
- Τα όσα αναφέρονται παραπάνω στην περίπτωση α' σχετικά με τις επί τιμολογίου εκπτώσεις έχουν εφαρμογή και για τις εκπτώσεις που χορηγούνται με πιστωτικό τιμολόγιο που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 16 του άρθρου 8, του Ν. 1882/1990, «Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οιαδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από της ημερομηνίας καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα».

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 148 του Ν.2717/1999 (Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας): «Το δικαστήριο χρησιμοποιεί τα αποδεικτικά μέσα κατά την κρίση του και τα εκτιμά ελευθέρως, αυτοτελώς ή σε συνδυασμό μεταξύ τους, εκτός αν ειδική διάταξη νόμου ορίζει διαφορετικά».

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 171 του ανωτέρω Κώδικα: «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 2. Η χρονολογία των ιδιωτικών εγγράφων καθίσταται βέβαιη για τους τρίτους μόνο όταν αυτά θεωρηθούν από συμβολαιογράφο ή από άλλον αρμόδιο κατά το νόμο δημόσιο υπάλληλο. Αλλιώς, ως βέβαιη χρονολογία τους θεωρείται εκείνη του θανάτου ενός από αυτούς που τα έχουν υπογράψει ή η χρονολογία του δημόσιου εγγράφου στο οποίο τυχόν μνημονεύεται κατά τα ουσιώδη μέρη το περιεχόμενό τους ή η κείνη της επέλευσης γεγονότος που καθιστά κατ' ανάλογο τρόπο αναμφισβήτητη τη χρονολογία τους. 3. Κατά τα λοιπά το περιεχόμενο των δημόσιων εγγράφων, καθώς και όλο το περιεχόμενο των ιδιωτικών, εκτιμάται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 148. 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν , εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.

Επειδή, σύμφωνα με την νομολογία (ΣΤΕ 446/2003, ΣΤΕ 5980/1996, σΤΕ 1984/1993) μαρτυρίες υπό την μορφή υπευθύνων δηλώσεων του Ν. 1599/1986 καθώς και ένορκες βεβαιώσεις ενώπιον συμβολαιογράφου τρίτων προσώπων για πράγματα που ασκούν ουσιώδη επιρροή στην έκβαση της δίκης που διεξάγεται ενώπιον διοικητικού δικαστηρίου δεν αποτελούν νόμιμα αποδεικτικά μέσα και δεν επιτρέπεται να ληφθούν νομίμως υπόψη, ούτε για τη συναγωγή δικαστικών τεκμηρίων, διότι δεν τηρήθηκαν οι απαιτούμενες από τον Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας διατυπώσεις για την εγκυρότητά τους γιατί αποτελούν μαρτυρίες που λήφθηκαν κατά παράβαση των άρθρων 152 επ. του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας. Σε περίπτωση όμως που η εν λόγω υπεύθυνη δήλωση δεν έχει ληφθεί για να προσκομιστούν ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου αλλά έχει ληφθεί κατά διοικητική διαδικασία ή αναφέρεται κατά περιεχόμενο στην έκθεση ελέγχου δεν υπόκειται στον πιο πάνω περιορισμό.

Επειδή, εν προκειμένω η προσφεύγουσα επιχείρηση προέβη σε έναρξη εργασιών την ..2016 με κύρια δραστηριότητα τη παροχή γευμάτων από ψητοπωλείο-σουβλατζίδικο με παροχή

σερβιρίσματος, έδρα και υποκατάστημα επίσης στη Θεσσαλονίκη επί της από 01.11.2016 έως 25.07.2018, τηρεί διπλογραφικά (βιβλία) και υπάγεται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

Επειδή, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην από6.2023 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του, το φορολογικό έτος 2022 προηγήθηκε ο έλεγχος της για το φορολογικό έτος 2017 στα αρχεία του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού (ΦΗΜ) με αριθμό μητρώου και συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης ..05.2022 έκθεση ελέγχου του ΚΦΔ με τις κάτωθι διαπιστώσεις τους:

Επί του συνόλου των στοιχείων που εκδόθηκαν (ΑΛΠ- τιμολογίων- στοιχεία αυτοπαράδοσης) 1.407.038,55€ από τον ως άνω φορολογικό μηχανισμό, το ποσοστό έκπτωσης ανήλθε σε ποσοστό 9,97%, που δικαιολογείται από τη συνήθη εμπορική πρακτική της προσφεύγουσας, ως κάτωθι:

Εκδοθέντα στοιχεία	ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΕΠΙ ΤΗΣ %	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΑΛΠ ΣΕ (€)	ΕΚΠΤΩΣΗ	ΣΥΝΟΛΟ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΕΚΠΤΩΣΗ ΣΕ (€)	ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΠΙ ΤΩΝ ΠΩΛΗΣΕΩΝ
ΑΛΠ	0,00	23.450	1.050.653,92	0,00	1.050.653,92	
	0,01-19,99	2	129,50	23,50	106,00	
	20-29,99	552	16.077,95	3.216,19	12.861,76	
	30-39,99	1708	65.382,10	19.619,63	45.762,47	
	40-49,99	4	287,60	126,48	161,12	
	50-59,99	4140	182.302,99	91.153,50	91.149,49	
	60-69,99	19	531,80	319,46	212,34	
	70-79,99	18	230,50	172,91	57,59	
ΣΥΝΟΛΟ ΑΛΠ		29.893	1.315.601,45	114.631,67	1.200.969,79	8,71%
ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ (ΑΛΠ, ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ, ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΥΤΟΠΑΡΑΔΟΣΗΣ)		31.266	1.407.038,55	140.342,73	1.266.695,82	9,97%

Βάσει του πορίσματος της έκθεσης της, καταλογίσθηκε για τη φορολογική περίοδο 01.01.2017-03.06.2018 σε βάρος της προσφεύγουσας παράβαση της περ.ια΄ της παρ. 1 του άρθρου 54 του ΚΦΔ που επισύρει τις κυρώσεις της περ. στ΄ της παρ. 2 του ιδίου άρθρου, λόγω αναγραφής της συνολικής αξίας επί των εκδοθέντων δελτίων παραγγελίας από τον ΦΗΜ με αριθμό μητρώου ο οποίος δεν λειτουργούσε με τις εγκεκριμένες προδιαγραφές της ΠΟΛ 1220/2012. Για την παράβαση αυτή ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ..... εξέδωσε την υπ΄ αρ.20.07.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ.

Επειδή, εν συνεχεία, από διενεργήθηκε έλεγχος βάσει του άρθρου 26 του ΚΦΔ για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του ν.4172/2013 και των ΠΟΛ 1124/2015, 1036/2017 και 1067/2018, δυνάμει της με αρ. /2023 εντολής ελέγχου .. Σημειώνεται ότι το, λαμβάνοντας υπόψη κάθε συνταχθείσα έκθεση από την, πληροφοριακή έκθεση ή όχι διαθέτει, ως καθ' ύλην αρμόδια υπηρεσία ελέγχου, τη δυνατότητα για την δική της τελική κρίση, με σύνταξη εκθέσεων ελέγχου και έκδοση οριστικών πράξεων φόρου ή και προστίμων κατόπιν διενέργειας μερικού ή πλήρους ελέγχου, συμφώνως με τα αναφερόμενα στις διατάξεις του άρθρου 14 της Δ.ΟΡΓ.Α' 1035192 ΕΞ 2018/02.03.2018.

Στο πλαίσιο των υποχρεωτικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, το διενήργησε αντιπαραβολικό έλεγχο μεταξύ των εκδοθέντων δελτίων παραγγελίας και των αντίστοιχων εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων αξίας από τους δύο (2) φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς (ΦΗΜ) με αρ. μητρώου και Για την εφαρμογή της μεθόδου της αντιπαραβολής ελήφθησαν υπόψη οι απαιτούμενες παράμετροι, ήτοι α) έγινε αντιστοίχιση των δελτίων παραγγελιών με αναγραφόμενη επί αυτών τη συνολική αξία των σερβιρισμένων ειδών (που δεν προβλέπεται βάσει της Α.Υ.Ο ΠΟΛ 1220/2012) με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία αξίας, βάσει των στοιχείων που είχε στη διάθεσή της η ελεγκτική αρχή και των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος-ΦΠΑ έτους 2017, την τιμή αγοράς προϊόντων, την τιμή πώλησης, β) έγινε αντιπαραβολή των χρεώσεων του POS με τις αξίες των εκδοθεισών ΑΛΠ, γ) λήφθηκε υπόψη η με αρ. .../23.01.2018 πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.03.2017 που εξέδωσε ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. για ανακριβή έκδοση στοιχείων λιανικής (Α.Λ.Σ.) σε τρείς χιλιάδες επτακόσιες (3.700) περιπτώσεις λόγω έκπτωσης 50% επί των αποδείξεων λιανικής που εκδόθηκαν από τον ΦΗΜ με αρ. μητρώου, συνολικής αξίας 90.748,95€ κατόπιν ελέγχου της η υπ' αρ. /20.07.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ. φορολογικού έτους 2017 λόγω αναγραφής της συνολικής αξίας επί των εκδοθέντων δελτίων παραγγελίας από τον ΦΗΜ με αριθμό μητρώου ο οποίος δεν λειτουργούσε με τις εγκεκριμένες προδιαγραφές της ΠΟΛ 1220/2012 και τα στοιχεία που η ίδια η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο.

Ειδικότερα από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα αρχεία (a-txt) του Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου, ήτοι αποδείξεις λιανικών συναλλαγών που εξέδωσε η προσφεύγουσα σε συνέχεια δελτίων παραγγελίας, διαπιστώθηκε ότι σε έξι χιλιάδες τετρακόσιες εβδομήντα πέντε (6.475) περιπτώσεις χορηγήθηκαν εκ των υστέρων εκπτώσεις, καθώς η αξία των καταναλωθέντων αγαθών από τους πελάτες της, όπως αυτή είχε αποτυπωθεί στα εκδοθέντα Δελτία Παραγγελίας που συνόδευαν τις συγκεκριμένες παραγγελίες, υπολείπονταν σημαντικά της αξίας που αναγραφόταν στις αντίστοιχες εκδοθείσες Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών, με συνέπεια η

συνολική αξία όλων των κυμαινόμενων χορηγούμενων εκπτώσεων επί των αποδείξεων λιανικής να ανέρχεται σε 114.830,60€, ως κάτωθι:

ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΚΠΤΩΣΗΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΕΚΔΟΘΕΝΤΩΝ ΔΕΛΤΙΩΝ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑΣ ΣΕ (€) (Α)	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΕΚΔΟΘΕΙΣΑΣ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ ΣΕ (€) (Β)	ΑΝΑΚΡΙΒΗΣ ΕΚΔΟΣΗ ΣΕ (€) (Γ)-(Α)-(Β)	ΠΛΗΘΟΣ ΕΚΔΟΘΕΙΣΩΝ ΑΠΟΔΕΙΞΕΩΝ	ΠΟΣΟΣΤΟ (Γ)/ΣΥΝΟΛΟ(Α)
Έως 20%	16.118,35	12.891,90	3.226,45	552	1,22%
Έως 30%	65.489,00	45.802,66	19.686,34	1708	7,44%
Έως 49,99%	547,30	351,53	195,77	7	0,07%
Από 50% και άνω	182.579,89	90.857,85	91.722,04	4208	50,24%
ΣΥΝΟΛΟ	264.734,54	149.903,94	114.830,60	6.475	

Όμοια, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα αρχεία που δημιούργησε ο ΦΗΜ με αριθμό μητρώου της ανωτέρω ελεγχόμενης επιχείρησης και συγκεκριμένα στα αρχεία a-txt που αφορούσαν αποδείξεις λιανικών συναλλαγών που εκδόθηκαν σε συνέχεια δελτίων παραγγελίας, διαπιστώθηκε ότι σε πέντε χιλιάδες διακόσιες δεκατέσσερις (5.214) περιπτώσεις χορηγήθηκαν εκ των υστέρων εκπτώσεις, καθώς η αξία των καταναλωθέντων από τους πελάτες της ελεγχόμενης αγαθών, όπως αυτή είχε αποτυπωθεί στα εκδοθέντα Δελτία Παραγγελίας που συνόδευαν τις συγκεκριμένες παραγγελίες, υπολείπονταν σημαντικά της αξίας που αναγραφόταν στις εκδοθείσες για τα δελτία αυτά Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών, με συνέπεια η συνολική αξία όλων των κυμαινόμενων χορηγούμενων εκπτώσεων επί των αποδείξεων λιανικής να ανέρχεται σε 115.570,56€, αφού λήφθηκε υπόψη η με αρ. /23.01.2018 πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΔ που εξέδωσε ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης για ανακριβή έκδοση στοιχείων σε τρεις χιλιάδες επτακόσιες (3.702) περιπτώσεις από σύνολο 6463 συνολικά εκδοθεισών αποδείξεων με συνολική αποκρυβείσα αξία 90.748,95€ από τον ΦΗΜ με αρ. μητρώου, φορολογικής περιόδου 01.01.2017 - 31.03.2017 κατόπιν ελέγχου της, ως κάτωθι:

ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΚΠΤΩΣΗΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΕΚΔΟΘΕΝΤΩΝ ΔΕΛΤΙΩΝ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑΣ (Α)	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΕΚΔΟΘΕΙΣΑΣ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ (Β)	ΑΝΑΚΡΙΒΗΣ ΕΚΔΟΣΗ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΚΠΤΩΣΗ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΠΟΔΕΙΞΕΩΝ (Γ)-(Α)-(Β)	ΠΛΗΘΟΣ ΕΚΔΟΘΕΙΣΩΝ ΑΠΟΔΕΙΞΕΩΝ	ΠΟΣΟΣΤΟ (Γ)/ΣΥΝΟΛΟ(Α)
10%	125,10	112,55	12,55	1	0,0%
15%	141,90	120,95	20,95	1	0,0,1%
19%	64,30	51,78	12,52	1	0,0%
20%	21.903,82	17.523,20	4.380,62	430	1,71%
30%	30.496,10	21.346,76	9.149,34	511	3,56%
50%	22.490,81	11.245,18	11.245,63	568	4,38%
ΣΥΝΟΛΟ (01.04.2017- 31.12.2017) βάσει ελέγχου	75.222,03	50.400,42	24.821,61	1.512	
ΣΥΝΟΛΟ (01.01.,2017- 31.03.2017 βάσει της υπ' αρ.....23.01.2018 πράξης προστίμου ΚΦΔ κατόπιν ελέγχου τηςς)	181.497,90	90.748,95	90.748,95	3702	35,35%
ΣΥΝΟΛΟ	256.719,93	141.149,37	115.570,56	5214	

Επειδή, η επιχείρηση παρέδιδε στον πελάτη το Δελτίο Παραγγελίας με την συνολική αξία των παραγγελθέντων ειδών και το νέο πληρωτέο ποσό, ενώ σύμφωνα με την εγκύκλιο στην οποία ορίζονται οι προδιαγραφές λειτουργίας των μηχανισμών (Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1220/2021) απαγορεύεται να αναγράφονται στα δελτία παραγγελίας οι συνολικές αξίες των ειδών, είτε του τρέχοντος σερβιρίσματος, είτε των προηγούμενων (από μεταφορά). Επομένως, όπως έκρινε η φορολογική αρχή, ο μόνος λόγος για τον οποίο θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί και να παραδοθεί στον πελάτη το δελτίο παραγγελίας με την συνολική αξία χρέωσης όλων των παραγγελθέντων ειδών ήταν για την «αντικατάσταση» της νόμιμης απόδειξης λιανικής, η οποία εν τέλει εκδιδόταν εκ των υστέρων, δηλαδή μετά την αποχώρηση του πελάτη, με μειωμένη αξία,

Επειδή, στα Τιμολόγια – Δελτία αποστολής, τα οποία εκδόθηκαν για παροχή γεύματος εργασίας προς τρίτες επιχειρήσεις, δεν αναγράφονται εκπτώσεις, καθώς τόσο η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση όσο και η προσφεύγουσα καταχωρούσαν τα τιμολόγια στα λογιστικά τους αρχεία και τα συμπεριλάμβαναν αντίστοιχα στις καταστάσεις προμηθευτών - πελατών.

Επειδή, ήδη η προσφεύγουσα παρείχε χαμηλές τιμές στους πελάτες με βάσει τα δεδομένα της αγοράς. Ενδεικτικά, ο έλεγχος αναφέρει ότι στο υπ' αρ./21-12-2017 Δελτίο παραγγελίας που εκδόθηκε από τον με αριθμό μητρώου φορολογικό μηχανισμό χρεώθηκε η μερίδα φιλέτου με 7,50€ ενώ στην εκδοθείσα απόδειξη (Α/Α) μετά την φερόμενη έκπτωση της τάξεως του 50% η τελική τιμή για την μερίδα κρέατος ανήλθε σε 3,75€. Η ανωτέρω τιμή (3,75€ για μερίδα κρέατος) δεν ανευρέθηκε, έπειτα από έρευνα αγοράς ούτε σε φοιτητικά μαγειρεία αλλά ούτε σε μερίδες φαγητού εντός super market. Από τη φορολογική αρχή κρίθηκε ότι οι τιμές στις φέρεται να διέθετε η προσφεύγουσα επιχείρηση τα είδη της (μοσχάρακι 4,00€ μετά την έκπτωση, κρεμαστό χοιρινό 3,75€ μετά την έκπτωση, persi cola 0,80€ μετά την έκπτωση, παντζάρια 1,90€ μετά την έκπτωση κ.λπ) δεν μπορούσαν, να καταστήσουν μία επιχείρηση βιώσιμη.

Επειδή, έπειτα από έλεγχο των κινήσεων των POS που διέθετε η προσφεύγουσα επιχείρηση, όπως αυτές απεστάλησαν από την Διεύθυνση Κανονιστικής Συμμόρφωσης της Τράπεζας Eurobank στην φορολογική αρχή, διαπιστώθηκε ότι υφίστανται πληρωμές πελατών με κάρτα, η αξία των οποίων συμφωνεί με την συνολική αξία των δελτίων παραγγελίας και όχι με το σύνολο της απόδειξης (ποσό μετά την φερόμενη έκπτωση). Περιοριστικά και μόνο, αναφέρεται ότι για τα υπ' αρ. . και Δελτία Παραγγελίας που εκδόθηκαν στις 01/09/2017 από τον υπ' αρ. φορολογικό μηχανισμό με συνολική αξία 41,80€ εκδόθηκε στη συνέχεια η υπ' αρ. ../01-09-

2017 Απόδειξη Λιανικής Πώλησης με τελική αξία 20,90€ (χορηγήθηκε έκπτωση 50%) ενώ την συγκεκριμένη ημέρα το POS της ελεγχόμενης επιχείρησης χρεώθηκε με 41,80 ευρώ και όχι με 20,90€ (δηλαδή ο πελάτης πλήρωσε την αξία των δελτίων παραγγελίας και όχι της απόδειξης). Όμοια, για το υπ' αρ. /01.01.2017 Δελτίο Παραγγελίας που εκδόθηκε την 01.01.2017 από τον υπ' αρ. φορολογικό μηχανισμό με συνολική αξία 75,45€ εκδόθηκε στη συνέχεια η υπ' αρ. ... /01.01.2017 Απόδειξη Λιανικής Πώλησης με τελική αξία 37,71€ (χορηγήθηκε έκπτωση 50%) ενώ την συγκεκριμένη ημέρα το POS της προσφεύγουσας επιχείρησης χρεώθηκε με 75,45€ και όχι με 37,71€ (δηλαδή ο πελάτης πλήρωσε την αξία των δελτίων παραγγελίας και όχι της απόδειξης).

Επειδή από τον έλεγχο των παραστατικών αγοράς της προσφεύγουσας δεν διαπιστώθηκε λογικός συσχετισμός της τιμής αγοράς των αγαθών με την τιμή πώλησης αυτών (μετά την φερόμενη έκπτωση). Ενδεικτικά, αναφέρεται ότι το είδος «Ούζο πλωμάρι 200 ml» αγοράζοταν από την προσφεύγουσα στην τιμή των 2,92€ (συνολική αξία μετά το ΦΠΑ) το τεμάχιο (σχετικά τα Τιμολόγια της προμηθεύτριας αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης «.....) ενώ από τα παραστατικά πώλησης προκύπτει ότι το συγκεκριμένο είδος μετά την φερόμενη έκπτωση διατίθετο στην τιμή των 3,00€ (σχετική η υπ' αρ. /19-11-2017 Απόδειξη Λιανικής Πώλησης από τον υπ' αρ. φορολογικό μηχανισμό).

Επειδή, οι εκπτώσεις που πραγματοποιούσε η προσφεύγουσα, δεν αντιστοιχούσαν εν τέλει σε συγκεκριμένα είδη, αλλά σε όλα τα είδη που συμπεριλαμβάνονταν στην Α.Λ.Π (π.χ. δεν υπήρχε έκπτωση που να αφορά κατανάλωση ενός ποτού ή αναψυκτικού ή φαγητού, αλλά αυτή γινόταν ανεξαιρέτως σε όλα τα είδη).

Επειδή, οι αποδείξεις αυτοπαράδοσης συνολικού ύψους 6.039,41€ δεν αμφισβητήθηκαν από τη φορολογική αρχή, καθώς έκρινε ότι δύναται να αντιστοιχούσαν σε πιθανά «κεράσματα» προς τους πελάτες και δεν επηρέασαν τα ακαθάριστα έσοδα αλλά ούτε και τις φορολογητέες εκροές της.

Επειδή, οι συνολικές χορηγούμενες εκπτώσεις προς τους πελάτες της ανά εκδοθείσα απόδειξη σε σχέση με την αναγραφόμενη συνολική αξία του αντίστοιχου δελτίου παραγγελίας δεν αιτιολογήθηκαν από την προσφεύγουσα με επαρκή αποδεικτικά στοιχεία, κρίθηκαν ως ανακριβείς και πλασματικές ως προς το συνολικό χορηγούμενο ποσοστό έκπτωσης, με σκοπό την απόκρυψη εσόδων ποσού 230.401,16€ (114.830,60€ και 115.570,56€) ήτοι Καθαρής αξίας 185.807,39€ με αναλογούντα ΦΠΑ 44.593,77€.

Επειδή, η προσφεύγουσα διατείνεται ότι προέβαινε σε εκπώσεις επί των εκδοθεισών αποδείξεων συναλλαγών για λόγους προώθησης και προβολής της και, κατά πάγια τακτική της και για λόγους κοινωνικούς.

Επειδή, κάθε επιχείρηση, πέραν των εκπώσεων λόγω τζίρου, επιτρέπεται να χορηγεί εκπώσεις επί των εκδοθέντων στοιχείων λόγω προώθησης και προβολής της, **εφόσον οι εκπώσεις αυτές αιτιολογούνται επαρκώς.**

Για την ποσοστιαία έκπτωση (επί του φορολογικού στοιχείου αξίας, σε ένα είδος ή/και στην συνολική αξία του τιμολογίου), ή για την χορήγηση έκπτωσης σε είδος, οι διατάξεις του των Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014) δεν θέτουν κάποιο όριο.

Οι χορηγούμενες κυμαινόμενες εκπώσεις επί των εκδοθεισών αποδείξεων συναλλαγών σύμφωνα με την εμπορική πολιτική της προσφεύγουσας (λόγω προώθησης και προβολής της επιχείρησης) είχαν σαν αποτέλεσμα την διαφοροποίηση των ποσοστών έκπτωσης της ίδιας περιόδου μεταξύ των πελατών της.

Επειδή, το από 09.01.2018 ιδιωτικό συμφωνητικό με το αθλητικό σωματείο «.....» για έκπτωση 30% επί του τιμοκαταλόγου προς τα μέλη του για τη χρονική περίοδο από **01.01.2018-31.12.2018**, δεν κατατέθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 8 § 16 του Νόμου 1882/1990, και δεν αφορά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος **2017**.

Επειδή, το από 20.12.2017 ιδιωτικό συμφωνητικό που είχε συνάψει η προσφεύγουσα με τον **Κεντρικό Σύλλογο Πολυτέκνων Γονέων»** για έκπτωση 30% επί του τιμοκαταλόγου προς τα μέλη του για τη χρονική περίοδο από **01.01.2018-31.12.2018** συμπεριλήφθηκε σε κατάσταση συμφωνητικών και έλαβε αριθμό καταχώρησης/2017, σύμφωνα με το άρθρο 8 § 16 του Νόμου 1882/1990, αλλά αφορά το έτος 2018. Το από 22.12.2016 ιδιωτικό συμφωνητικό που είχε συνάψει με τον ίδιο σύλλογο για τη χρονική περίοδο από **01.01.2017-31.12.2017** δεν κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με το άρθρο 8 § 16 του Νόμου 1882/1990. Ωστόσο, καθόσον οι όροι συμφωνίας που αναγράφονται στο εν λόγω ιδιωτικό συμφωνητικό, που εκ παραδρομής δεν κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ., δεν διαφέρουν από το με αριθμό καταχώρησης .../2017 ιδιωτικό συμφωνητικό, που είχε συνάψει η προσφεύγουσα με τον ίδιο σύλλογο για χορηγούμενη έκπτωση 30% επί του τιμοκαταλόγου προς τα μέλη του για τη χρονική περίοδο από **01.01.2018-31.12.2018**, το χορηγούμενο ποσοστό έκπτωσης 30% με την παρούσα απόφαση γίνεται αποδεκτό και για την υπό κρίση χρονική περίοδο 01.01.2017-31.12.2017.

Επειδή, περαιτέρω ως προς τις χορηγούμενες εκπτώσεις έως 50% από την προσφεύγουσα σε κατόχους **προνομιακών καρτών** (.... **members card**), από έρευνα στο διαδίκτυο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα ήταν αναρτημένη στην ιστοσελίδα της .. **members card**, και αποτελούσε μέλος της πλατφόρμας του .., που περιλαμβάνει το περιοδικό και συνεργάζεται με **cafe, bars, vlubs, live μουσικές σκηνές, εστιατόρια & ταβέρνες, κινηματογραφικές αίθουσες, θέατρα – θεατρικές παραστάσεις, πάρκα ψυχαγωγίας, συναυλίες, παιδικές δραστηριότητες, πισίνες, beach-bars, θερινά bars-clubs και κινηματογράφους, χιονοδρομικά κέντρα κ.α.**

Σύμφωνα με την ανάρτηση στο διαδίκτυο ο κάτοχος της .. **members card** εξασφάλιζε **εκπτώσεις 20%** για τον ίδιο και την παρέα του σε **cafe, bars, clubs, εστιατόρια & ταβέρνες, πισίνες, beach bars, θερινά bars – clubs και εκπτώσεις έως 50%** στα καλύτερα **live** της πόλης αλλά και σε **κινηματογραφικές προβολές, θέατρα - θεατρικές παραστάσεις, πάρκα ψυχαγωγίας, συναυλίες και παιδικές δραστηριότητες, θερινούς κινηματογράφους, ψιονοδρομικά κέντρα κ.α.**

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται μερικός αποδεκτός με χορηγούμενο ποσοστό έκπτωσης **20%** στους πελάτες της που ήταν κάτοχοι της **members card**.

Επειδή, οι υπεύθυνες δηλώσεις των που δεν φέρουν βεβαίωση του γνήσιου της υπογραφής καθώς και του που φέρει βεβαίωση του γνήσιου της υπογραφής του, με τις οποίες βεβαιώνεται ότι η προσφεύγουσα προέβαινε σε έκπτωση 30% - 50% επί του τιμοκαταλόγου, δεν δύναται από μόνες τους να αποτελέσουν αποδεικτικά στοιχεία, πόσο μάλλον καθόσον έχουν συνταχθεί μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου και την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, βάσει των προαναφερθέντων, το, κατά τα οριζόμενα στη με αριθ. πρωτ.: **Δ.ΟΡΓ. Α 1126918 ΕΞ 2020/29.10.2020** απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (**Α.Α.Δ.Ε.**) ήταν καθ' ύλην αρμόδια ελεγκτική αρχή για την έκδοση καταλογιστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, λαμβάνοντας υπόψη τις καταλογισθείσες παραβάσεις από προγενέστερους ελέγχους της (με τις υπ' αρ./**20.07.2022** και**23.01.2018** πράξεις επιβολής προστίμου ΚΦΔ του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... φορολογικών περιόδων **1/1/2017-3/6/2018** και **1/1-31/3/2017** αντίστοιχα).

Ως προς τους ελέγχους της και του διαπιστώνεται ότι:

Από το ως προς τον Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου, για το φορολογικό έτος 2017 το σύνολο των χορηγούμενων εκπτώσεων ανά εκδοθείσα απόδειξη (ΑΛΣ), που ανέρχεται σε **114.830,60€**,

ήτοι ποσοστό 8,71% επί του συνόλου των αποδείξεων λιανικής (114.830,60€/1.315.601,45€), κρίθηκε ως απόκρυψη εσόδων, ενώ από τον έλεγχο της το ίδιο ποσοστό έκπτωσης επί των λιανικών συναλλαγών, συνεπεία της συνήθους πρακτικής της προσφεύγουσας (λόγω προώθησης και προβολής της με απώτερο σκοπό τη προσέλκυση πελατών), έγινε αποδεκτό, λαμβανομένου υπόψη και το ποσοστό εκπτώσεων επί του συνολικού τζίρου (ΑΛΣ, τιμολόγια, αποδείξεις αυτοπαράδοσεις), ήτοι ποσοστό έκπτωσης 9,97% (140.342,73€/ 1.407.038,55€).

Ως προς τον Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου για το διάστημα **01.01.2017-31.03.2017** από τον έλεγχο της δεν έγινε αποδεκτό το χορηγούμενο **ποσοστό έκπτωσης 50%** εκ 90.748,95€ επί συνολικών αποδείξεων λιανικής ποσού 181.497,90€, ήτοι σε ποσοστό 35,35% σε σχέση με τις συνολικές αποδείξεις λιανικής (90.748,95€/256.719,93€), ενώ αντίστοιχος έλεγχος από το για το διάστημα από **01.04.2017 έως 31.12.2017** δεν αποδέχθηκε κανένα ποσοστό έκπτωσης επί του συνόλου των εκδοθεισών αποδείξεων λιανικής ποσού 50.400,42€, ήτοι ποσό έκπτωσης 24.861,61€.

Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι οι χορηγούμενες εκπτώσεις μικρότερες του 50% έγιναν αποδεκτές από τους προγενέστερους ελέγχους της, ως συνήθη εμπορική πρακτική, δηλαδή με το σκεπτικό ότι εφαρμόζεται τέτοιο ποσοστό έκπτωσης επί των εκδοθεισών αποδείξεων συναλλαγών και από άλλες επιχειρήσεις για την προβολή τους.

Στο πλαίσιο των εμπορικών συναλλαγών, η πράγματι καταβληθείσα για τα αγαθά τιμή, σε ορισμένες περιπτώσεις είναι αποτέλεσμα εκπτώσεων που χορηγήθηκαν από τις επιχειρήσεις προς τους πελάτες τους. Οι εκπτώσεις αυτές συνήθως είναι για λόγους προώθησης και προβολής της κάθε επιχείρησης.

Εφόσον όμως υφίσταντο εύλογες αμφιβολίες από το για το κατά πόσο η τελική αξία για κάθε εκδοθείσα απόδειξη συναλλαγής αντιπροσωπεύει το πράγματι πληρωθέν ποσό, υποχρεούνταν αυτό να το αποδείξει βασιζόμενο σε συγκεκριμένη αιτιολογία για την απόρριψη όλων των κυμαινόμενων χορηγούμενων εκπτώσεων προς τους πελάτες της προσφεύγουσας.

Επειδή, με την παρούσα απόφαση βάσει των όσων προαναφέρθηκαν, για την συγκεκριμένη υπόθεση γίνεται **αποδεκτό ποσοστό έκπτωσης έως 30%** επί της συνολικής αξίας των σερβιρισθέντων αγαθών, καθώς έως το ποσοστό αυτό κρίνεται ότι αιτιολογήθηκε από την προσφεύγουσα με τα ως άνω αποδεικτικά στοιχεία. Αντιθέτως, καθόσον η προσφεύγουσα δεν αιτιολόγησε επαρκώς τη πολιτική χορήγησης μεγαλύτερων εκπτώσεων στα πωλούμενα είδη, δεν γίνεται αποδεκτό **το ποσοστό έκπτωσης άνω του 30%**, ως αναπόδεικτο.

Ως εκ τούτου, τα αποτελέσματα του ελέγχου διαμορφώνονται ως κάτωθι:

Ως προς τον Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου

ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΚΠΤΩΣΗΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΕΚΔΟΘΕΝΤΩΝ ΔΕΛΤΙΩΝ ΠΑΡΑΓΕΛΙΑΣ ΣΕ (€) (Α)	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΕΚΔΟΘΕΙΣΑΣ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ ΣΕ (€) (Β)	ΑΝΑΚΡΙΒΗΣ ΕΚΔΟΣΗ ΣΕ (€) (Γ)-(Α)-(Β)	ΠΛΗΘΟΣ ΕΚΔΟΘΕΙΣΩΝ ΑΠΟΔΕΙΞΕΩΝ	ΠΟΣΟΣΤΟ (Γ)/ ΣΥΝΟΛΟ(Α)
31% - 49,99%	547,30	351,53	195,77	7	0,07%
50% και άνω	182.579,89	90.857,85	91.722,04	4208	50,24%
ΣΥΝΟΛΟ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	183.127,19	91.209,38	91.917,81	4215	
ΣΥΝΟΛΟ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	264.734,54	149.903,94	114.830,60	6.475	
ΔΙΑΦΟΡΑ	81.607,35	58.694,56	22.912,79	2.260	

Ως προς τον Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου

ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΚΠΤΩΣΗΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΕΚΔΟΘΕΝΤΩΝ ΔΕΛΤΙΩΝ ΠΑΡΑΓΕΛΙΑΣ (Α)	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΕΚΔΟΘΕΙΣΑΣ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ (Β)	ΑΝΑΚΡΙΒΗΣ ΕΚΔΟΣΗ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΚΠΤΩΣΗ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΠΟΔΕΙΞΕΩΝ (Γ)-(Α)-(Β)	ΠΛΗΘΟΣ ΕΚΔΟΘΕΙΣΩΝ ΑΠΟΔΕΙΞΕΩΝ	ΠΟΣΟΣΤΟ (Γ)/ ΣΥΝΟΛΟ(Α)
ΣΥΝΟΛΟ 50% και άνω (01.04.-31.12.2017)	22.490,81	11.245,18	11.245,63	568	4,38%
ΣΥΝΟΛΟ 50% (01.01.,2017- 31.03.2017 βάσει της υπ' αρ.113/23.01.2018 πράξης προστίμου ΚΦΔ κατόπιν ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης)	181.497,90	90.748,95	90.748,95	3702	35,35%
ΣΥΝΟΛΟ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	203.988,71	101.994,13	101.994,58	4270	
ΣΥΝΟΛΟ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	256.719,93	141.149,37	115.570,56	5214	
ΔΙΑΦΟΡΑ	52.731,22	39.155,24	13.575,98	944	

Κατόπιν των ανωτέρω, οι συνολικές χορηγούμενες εκπτώσεις μεγαλύτερες του 30% προς τους πελάτες της ανά εκδοθείσα απόδειξη σε σχέση με την αναγραφόμενη συνολική αξία του αντίστοιχου δελτίου παραγγελίας που δεν αιτιολογήθηκαν από την προσφεύγουσα με επαρκή αποδεικτικά στοιχεία, κρίνονται με την παρούσα απόφαση ως ανακριβείς, συνολικού ποσού **193.912,39€ (91.917,81€ και 101.994,58€)** ήτοι καθαρής αξίας **156.380,96€** με αναλογούντα ΦΠΑ **37.531,43€**. Η αποκρυβείσα καθαρή αξία **156.380,96€** προστίθεται στις φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας, ως κάτωθι:

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά απόφασης ΔΕΔ/δήλωσης
--	---------------	---------------	--------------------	------------------------------

Φορολογητέες εκροές	2.021.912,67	2.207.720,06	2.178.936,63	156.380,96
Φόρος εκροών	485.256,56	529.850,33	522.787,99	37.531,43

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58Α ΚΦΔ : "Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα.

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης παραστατικού πωλήσεων (φορολογικού στοιχείου) ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος...."

Κατόπιν των ανωτέρω, αναμορφώνεται και η προσβαλλόμενη με αρ...../22.06.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του ΚΦΔ και καταλογίζεται σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 9.983,56€ λόγω απόκρυψης εσόδων συνολικής αξίας 193.912,39€ (καθαρής αξίας 156.380,96€ πλέον ΦΠΑ 37.531,43€), λόγω έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων σε τέσσερις χιλιάδες διακόσιες δέκα πέντε (4.215) περιπτώσεις που εκδόθηκαν από τον ΦΗΜ με αριθμό μητρώου συνολικής αξίας (ανακρίβειας) 91.917,81€ κατά την φορολογική περίοδο 01.01.2017-31.12.2017 και σε τέσσερις χιλιάδες διακόσιες εβδομήντα (4.270) περιπτώσεις από τον ΦΗΜ με αριθμό μητρώου συνολικής αξίας (ανακρίβειας) 101.994,58€ κατά την φορολογική περίοδο 01.04.2017-31.12.2017, κατά παράβαση των άρθρων 12, 13 των ΕΛΠ που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α, ήτοι ίσο με το 50% του ΦΠΑ (37.531,43€ Χ 50% = 18.765,72€ μειωμένο κατά το ποσό των 8.782,16€ του προστίμου που καταλογίσθηκε με την με αρ. .../23.01.2018 πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΔ του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... για ανακριβή έκδοση στοιχείων από τον ΦΗΜ με αρ. μητρώου, κατόπιν ελέγχου της για τη φορολογική περίοδο 01.01.2017-31.03.2017).

Ως προς τον 2^ο και 3^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 23 του ΚΦΔ μεταξύ άλλων ορίζεται 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 και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 «Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου» του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «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. [...]. Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών. [...]. 1.α. [...]. 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16, 17 και 18. [...]. 4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:

- α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανιών προϊόντων,
- β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οينوπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων,

γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,

δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,

ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά.

Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 39α του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «5. Για τις παραδόσεις, από υποκείμενο στο φόρο σε άλλον υποκείμενο, κινητών τηλεφώνων, ήτοι συσκευών που έχουν κατασκευαστεί ή προσαρμοστεί για χρήση σε αναγνωρισμένο δίκτυο και λειτουργούν σε συγκεκριμένες συχνότητες, ανεξαρτήτως του αν χρησιμοποιούνται ή όχι για άλλους σκοπούς, καθώς και κονσολών για παιχνίδια, ταμπλετών ηλεκτρονικών υπολογιστών και φορητών υπολογιστών, ο φόρος καταβάλλεται από τον αγοραστή των αγαθών, υπό την προϋπόθεση ότι αυτός έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών. Ο υποκείμενος που παραδίδει τα αγαθά του προηγούμενου εδαφίου έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που αντιστοιχεί στις εν λόγω πράξεις, δεν χρεώνει φόρο στα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία και υποχρεούται να αναγράφει σε αυτά τη φράση «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής».

Οι υποκείμενοι στο φόρο που παραδίδουν ή αγοράζουν τα αγαθά της παρούσας παραγράφου, υποχρεούνται σε αναφορά στοιχείων για τις εν λόγω παραδόσεις ή αγορές.

Επειδή, στο 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ΚΦΔ (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, στο άρθρο 34 του ΚΦΔ ορίζεται 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».

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, από τη φορολογική αρχή ορθώς δεν αναγνωρίσθηκε το δικαίωμα έκπτωσης φόρου 1.376,38€ από τον φόρο εκροών δαπανών (αγοράς βενζίνης χωρίς να έχει αυτοκίνητο στην κυριότητά της, ειδών από σούπερ μάρκετ, αγοράς tablet για το οποίο δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης βάσει άρθρου 39^α του Ν. 2859/2000 όπως αναλυτικά παρατίθενται στις σελ. 221 – 232 της οικείας έκθεσης ελέγχου) βάσει των άρθρων 30 παρ. 4, 32, και 39α του ν. 2859/2000, αφού δεν πραγματοποιήθηκαν για τις ανάγκες της προσφεύγουσας επιχείρησης. Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 4^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος ορίζεται ότι: «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), ως εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα

της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου...».

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, στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή κοινοποίησε στην προσφεύγουσα το με αρ. πρωτ./09.05.2023 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου αρ.28 του ΚΦΔ με συνημμένη την με αρ...../2023 προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της υπό κρίση φορολογικής περιόδου, με την οποία προσδιορίστηκε φόρος 45.593,77€, προκειμένου να υποβάλει τις απόψεις της εντός της οριζόμενης προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών. Ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα, υπέβαλλε στις 01.03.2023, εκπρόθεσμα, το με αρ. πρωτ.....09.06.2023 υπόμνημα απόψεων. Οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του υπομνήματος της προσφεύγουσας εξετάστηκαν από τη φορολογική αρχή και τα αρχικά αποτελέσματα του ελέγχου δεν διαφοροποιήθηκαν, όπως αποτυπώνεται στο πόρισμα της από 22.06.2023 έκθεσης ΦΠΑ, βάσει της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη από τον Προϊστάμενο του και καταλογίστηκε φόρος 45.593,77€ και πρόστιμο άρθρου 58 Α του ΚΦΔ 9.132,19€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 54.426,05€.

Κατόπιν των ανωτέρω δεν διαπιστώνεται καμία παράβαση ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσης της με αρ./2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 5ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

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

Στην προκειμένη περίπτωση, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας δεν μπορεί να τεθεί και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης ...**2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου **5582** ενδικοφανούς προσφυγής της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας με την επωνυμία, και την τροποποίηση της υπ' αρ.**22.06.2023** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017 και β) της υπ' αρ.**22.06.2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01,01,2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου του

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αρ...../**22.06.2023** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Πρόστιμο άρθρου 58Α	13.514,73€	9.983,56€

Η υπ' αρ. .../**22.06.2023** οριστική πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01,01,2017-31.12.2017

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Υπόλοιπο φόρου	45.293,86€	38.231,52€
Πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ	9.132,19€	9.132,20€
Σύνολο φόρου για καταβολή	54.426,05€	47.363,72€
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση	1.099,82€	1.099,82€

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

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
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της