



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 30-01-2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Αριθμός Απόφασης: 266

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604537
e-mail : ded.ath@aade.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 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)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
 - δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),
2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από **13-10-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΟΕ» με ΑΦΜ με διεύθυνση άσκησης δραστηριότητας στα, κατά της με αριθμό/03-08-2023 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2023, που εξέδωσε η προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ και της από 03-08-2023 οικείας έκθεσης ελέγχου καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **13-10-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΟΕ» με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, δεδομένου ότι κοινοποιήθηκε η προσβαλλόμενη πράξη στις 15-09-2023 και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Με την υπ' αριθ./04-07-2023 εντολή ελέγχου της Δ.Ο.Υ Σύρου, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα μερικός έλεγχος για την διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων των ΕΛΠ και ΚΦΔ στις 05-07-2023 και ώρα 19.30.

Η προσφεύγουσα τηρεί απλογραφικά βιβλία, υπάγεται στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., λειτουργεί με τη μορφή της ομόρρυθμης εταιρείας με επαγγελματική έδρα στην περιοχή και έχει ως κύριο αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες

Κατά την διενέργεια του μερικού επιτόπιου ελέγχου εντοπίστηκε ένα ημερολόγιο χρώματος μαύρου δίπλα στον φορολογικό μηχανισμό στο οποίο διαπιστώθηκε ότι καταγράφονταν οι εισπράξεις, τα φιλοδωρήματα και τα έξοδα ανά ημέρα της επιχείρησης, το οποίο κατασχέθηκε με την υπ' αρ. Τ 2/2023 έκθεση κατάσχεσης. Κατόπιν, εκδόθηκε το με αριθμό/2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων του Ελέγχου - Κλήση προς ακρόαση και ο με αριθμό/2023 Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε με το αριθμό πρωτ./25-07-2023 υπόμνημά της, οι αιτιάσεις της οποίας δεν έγιναν δεκτές, συνετάγη η από 03-08-2023 έκθεση ελέγχου ΕΛΠ και ΚΦΔ. Εκδόθηκε η οριστική προσβαλλόμενη πράξη σύμφωνα με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 349,55€, για το φορολογικό έτος 2023, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 6.076,80€ ήτοι καθαρής αξίας 5.377,70€ και ΦΠΑ 699,10€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 και 13 των ΕΛΠ και της ΠΟΛ 1003/31-12-2014. Επίσης, με την με αριθμό/06-07-2023 πράξη, ανεστάλη η λειτουργία του εστιατορίου για (48) σαράντα οχτώ ώρες και σφραγίστηκε με το από 06-07-2023 πρακτικό σφράγισης επαγγελματικής εγκατάστασης.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενη τα κάτωθι:

1. Έλλειψη αιτιολογίας του Σημειώματος Διαπιστώσεων, του Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού και της Έκθεσης Ελέγχου όσον αφορά την μη τεκμηρίωση της προέλευσης των καταγραφών του κατασχεμένου ημερολογίου, την αόριστη αναφορά σε μη έκδοση φορολογικών στοιχείων των οποίων ο αριθμός δεν μπορεί να προσδιοριστεί, την μη παράθεση κανενός στοιχείου του λόγου για τον οποίο κρίθηκε απαραίτητη για την διαφύλαξη της αποδεικτικής αξίας του κατασχεμένου στοιχείου.
2. Μη τέλεση των αποδιδόμενων παραβάσεων - αντίκρουση απαντήσεων και των διαφορών που της προσάπτει η φορολογική αρχή βάσει αντιπαραβολικού ελέγχου δελτίων Ζ και του κατασχεθέντος ημερολογίου.
3. Παραβίαση ουσιώδους τύπου διαδικασίας λόγω περιορισμού του δικαιώματος σε προηγούμενη ακρόαση πριν την επιβολή του προστίμου εξαιτίας της μη γνώσης της για τις εντολές ελέγχου παρά την ειδική επισήμανση στον έλεγχο και την αίτηση για λήψη αντιγράφων αυτών.
4. Μη ύπαρξη υπογραφής των ελεγκτών κάτωθι των παραπομπών επί του σημειώματος διαπιστώσεων.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΠΡΩΤΟ ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» παρ. 2 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι: «[...] 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. [...]

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ' έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου: «Στο Σημείωμα Διαπιστώσεων αναγράφονται περιληπτικά οι διαπιστώσεις κατά την ώρα του ελέγχου, οι οποίες αναπτύσσονται στην έκθεση με λεπτομέρεια. Λόγω του περιορισμένου χώρου στο Σ.Δ. αλλά θέλοντας να προσδιορισθούν οι διαφορές, ο έλεγχος έκανε παραπομπή για να αναγράψει τις ημερομηνίες που προέκυπταν οι διαφορές.»

Επειδή, ο προσωρινός προσδιορισμός προστίμου και το σημείωμα διαπιστώσεων του ελέγχου αποτελούν προπαρασκευαστικές πράξεις της Διοίκησης οι οποίες στερούνται εκτελεστότητας ενώ η οικεία έκθεση ελέγχου της αρμόδιας φορολογικής αρχής βάσει της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη χαρακτηρίζεται από πληρότητα καθώς τεκμηριώνει τη διαπιστωθείσα παράβαση και διαλαμβάνονται με πληρότητα τα κύρια πραγματικά περιστατικά (ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΑ – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ - ΙΣΧΥΟΥΣΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ - ΔΙΑΠΙΣΤΩΘΕΙΣΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ) που αποτελούν την αιτιολογία της πράξης επί της οποίας αναφέρονται οι διατάξεις και η αιτιολογία της παράβασης και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν αναφέρει τι ανέγραψαν οι σελίδες του ημερολογίου αν δηλαδή πέραν των ποσών υπήρχε κάποιο σύμβολο ή κάτι άλλο στο οποίο να βασίζονται οι κρίσεις του ελέγχου. Όμως σύμφωνα με την έκθεση απόψεων αναγράφονταν οι

ενδείξεις «ταμείο», εισπράξεις, tips υπήρχε το σύμβολο του ευρώ με αναγραφή ποσών. Η προσφεύγουσα ζήτησε αντίγραφο του ημερολογίου και έλαβε γνώση όλων των στοιχείων που προσδιόριζαν την αξία της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων βάσει του οποίου έγινε αντιπαραβολικός έλεγχος με τα εκδοθέντα Ζ ημερησίως. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της ότι δεν στοιχειοθετείται η παράβαση καθώς δεν υπάρχει καμία αναφορά του τρόπου που προέκυψαν οι επίμαχες διαφορές, απορρίπτεται.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν προσδιορίστηκε από τον έλεγχο το πλήθος των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων ενώ έπρεπε να προσδιοριστεί το είδος των πωληθέντων αγαθών και ο αναλογούν συντελεστής ΦΠΑ έστω και με έμμεσες αποδείξεις διότι αποτελεί τη βάση επιβολής προστίμου.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 51 παρ. 1 του ν.4410/ 3-8-2016, ορίζεται ότι:

«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..»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση οι διαπιστώσεις του ελέγχου αφορούν τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων για πραγματοποιηθείσες πωλήσεις. Για την ανωτέρω διαπίστωση επιβλήθηκε το πρόστιμο που προβλέπεται από την παρ. 1 του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., το ύψος του οποίου καθορίστηκε από το ποσό του φόρου που προέκυψε από τα μη εκδοθέντα στοιχεία και όχι από το πλήθος τους. Συνεπώς ο μη προσδιορισμός του ακριβούς αριθμού των πωλήσεων και το είδος των πωληθέντων για τα οποία δεν εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο πώλησης δεν επηρεάζει το κύρος του ελέγχου και ως εκ τούτου ο σχετικός της ισχυρισμός απορρίπτεται ως αλυσιτελής.

Επειδή, ο έλεγχος προέβη σε αντιπαραβολή του ανεπίσημου βιβλίου και των εκδοθέντων Ζ ανά ημέρα και προσδιόρισε τον φόρο που θα προέκυπτε από τα μη εκδοθέντα στοιχεία. Επίσης σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου υπολόγισε τις εισπράξεις με συντελεστή 13% αφού δηλώνει πολλαπλάσιες εκροές σε σχέση με αυτές του συντελεστή 24% και οι οποίες είναι ευνοϊκότερες για την προσφεύγουσα. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αοριστίας του προσδιορισθέντος συντελεστή ΦΠΑ στις εισπράξεις, απορρίπτεται.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος προσδιόρισε διαφορές ανά ημέρα όπως και στις 29-06-2023, ημερομηνία στην οποία όμως είχε εκδώσει τα τιμολόγια Νο και Νο Σύμφωνα όμως με την έκθεση απόψεων: «Ως προς την ημερομηνία 29/6/2023 που είχε εκδώσει η προσφεύγουσα τιμολόγια, ο έλεγχος τα πρόσθεσε στο ποσό της ημερήσιας αναφοράς «Ζ» και προσδιόρισε την μη έκδοση από το ποσό που αναγραφόταν στο ημερολόγιο.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 «Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα

ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.»

Επειδή, σύμφωνα με την από 03-08-2023 έκθεση μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ ΣΥΡΟΥ στην ενότητα: «ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΑ – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ» αναφέρεται ότι: «Καθώς εξέδιδε τα παραπάνω στοιχεία διαπιστώθηκε ότι υπήρχε ένα ημερολόγιο χρώματος μαύρου δίπλα στον φορολογικό μηχανισμό το οποίο ζήτησε και έλαβε ο έλεγχος. Διαπιστώθηκε ότι εκεί αναγράφονταν ανά ημέρα οι εισπράξεις, τα φιλοδωρήματα και τα έξοδα. Ζητήσαμε τις ημερήσιες αναφορές (Ζ) των προηγούμενων ημερών για να συγκρίνουμε τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία με τις εισπράξεις που ανέγραψε το ημερολόγιο.».

Επειδή, η φορολογική αρχή έχει την εξουσία να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου διενεργώντας έλεγχο σε επίσημα και ανεπίσημα έγγραφα, όπως εν προκειμένω το ανωτέρω ημερολόγιο το οποίο βρισκόταν μέσα στο χώρο της επιχείρησης, δίπλα στην ταμειακή μηχανή και στο οποίο απεικονίζονταν μεταξύ άλλων και οι εισπράξεις της ημέρας της επιχείρησης γεγονός το οποίο επιβεβαιώνει και ο διαχειριστής της. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το ημερολόγιο είναι του κ. Κροντήρα και όχι της επιχείρησης και ότι δεν αιτιολογείται η αναγκαιότητα της κατάσχεσής του, απορρίπτεται.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΔΕΥΤΕΡΟ ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, η προσφεύγουσα αναφέρει τις ημερομηνίες κατά τις οποίες ο έλεγχος δεν καταλόγισε λογιστικές διαφορές. Όμως αυτές αναλύονται στην έκθεση ελέγχου (σελ. 3) και αναφέρονται και οι λόγοι που αιτιολογούν το γεγονός αυτό.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο κ. ήταν απολύτως συνεργάσιμος και πρόθυμος σε ό,τι του ζητήθηκε, η συνεργασία όμως κατά την διάρκεια του ελέγχου δεν αναιρεί το γεγονός της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«Βάρος απόδειξης

Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει ικανά στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι οι επίμαχες εισπράξεις του ημερολογίου αφορούν τις εισπράξεις της έδρας και του υποκαταστήματος ενώ ισχυρίζεται ότι περιλαμβάνονται και έξοδα τα οποία όμως δεν αιτιολογούν επαρκώς τις επίμαχες διαφορές του ελέγχου.

Επειδή, όπως αναφέρεται και στην έκθεση ελέγχου η προσφεύγουσα χρησιμοποιεί αυθαίρετα ποσά τα οποία θα ταίριαζαν για να εμφανίσουν υποτυπώδη συμφωνία, γεγονός που επιβεβαιώνεται αφού οι διαφορές δεν αιτιολογούνται επαρκώς. Πιο συγκεκριμένα, για να αιτιολογήσει το σύνολο των εισπράξεων που αναγράφονται στο ημερολόγιο ημερησίως διαπιστώνεται τα ακόλουθα:

- Για τις εισπράξεις μία συγκεκριμένης ημέρας λαμβάνει υπόψη και Ζ προηγούμενης αλλά και επόμενης ημέρας.
- Ενώ από τις ημερήσιες εισπράξεις αφαιρεί έξοδα με ΦΠΑ, στις 22-06-2023 τα λαμβάνει υπόψη χωρίς ΦΠΑ, δίχως αιτιολογία.

• Παρουσιάζει την είσπραξη των δύο καταστημάτων με την αφαίρεση εξόδων χωρίς να συμφωνούν με τα ποσά που αναγράφονται στο ημερολόγιο. Οι διαφορές δηλαδή δεν αιτιολογούνται επαρκώς για τις περισσότερες ημέρες αφού δεν συμπίπτουν τα ποσά. Για όλα τα ανωτέρω ισχυρίζεται ότι είτε έγιναν λάθη υπολογισμού εκ παραδρομής είτε ο κ. καταγράφει τις εισπράξεις κατά προσέγγιση είτε διότι είχε συγκεκριμένη ενημέρωση. Αναφέρει ότι: «το ημερολόγιο του κ. δεν αποτυπώνει με ακρίβεια τα δεδομένα των φορολογικών βιβλίων και στοιχείων αλλά καθημερινά και κατά προσέγγιση τα έσοδα μετά την αφαίρεση κάποιων εξόδων τα οποία πληροφορήθηκε ή τα γνωρίζει εκείνη την ημέρα και εκείνη την ώρα που σημειώνει τα επίμαχα ποσά... μερικά Z κόβονται λίγο πριν τις 12 π.μ. διότι το εστιατόριο μας λειτουργεί ως αργά το βράδυ και ενημερώνεται για το Z την επόμενη ημέρα οπότε παρότι το Z έχει εκδοθεί την προηγούμενη ημέρα ο ίδιος το σημειώνει στην επόμενη.»

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΤΡΙΤΟ ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η υπ' αριθμ. /04-07-2023 εντολή ελέγχου και η με αριθμό /2023 ειδική εντολή ελέγχου δεν της επεδείχθη πριν τον έλεγχο ενώ ζήτησε αντίγραφα με την από 12-07-2023 αίτησή της προς την αρμόδια φορολογική αρχή η οποία αρνήθηκε και κατά συνέπεια παραβιάστηκε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης πριν την επιβολή του προστίμου καθώς δεν γνώριζε σημαντικά στοιχεία του φακέλου του ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου η ως άνω εντολή επιδείχθηκε κατά τον έλεγχο στον υπεύθυνο της επιχείρησης και η υπ' αρ. /2023 ειδική εντολή επιδόθηκε στον υπεύθυνο του ελέγχου και ως εκ τούτου ο ανωτέρω ισχυρισμός της, απορρίπτεται ως αβάσιμος

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Επειδή, με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), ορίστηκε ότι: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου.....»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 62 παρ.4 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

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

Επειδή, ο έλεγχος εξέδωσε το υπ' αριθμό /2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) – κλήση προς ακρόαση και τον /2023 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου που επεδόθησαν στον υπεύθυνο της επιχείρησης. Η προσφεύγουσα ενημερώθηκε για τις

διαπιστώσεις του ελέγχου και κλήθηκε να υποβάλλει τις απόψεις της εντός είκοσι (20) ημερών ενώ ανταποκρίθηκε με το αριθμό πρωτ. /25-07-2023 υπόμνημά της, στο οποίο κατέθεσε τις απόψεις της. Επιπρόσθετα της χορηγήθηκε αντίγραφο του ημερολογίου στο οποίο βασίστηκε ο έλεγχος.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, αναφορικά με τη μη τήρηση της διαδικασίας της προηγούμενης ακρόασης, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΤΕΤΑΡΤΟ ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η μη ύπαρξη υπογραφής των ελεγκτών κάτωθι των παραπομπών επί του σημειώματος διαπιστώσεων έχει ως αποτέλεσμα να μην αποτελούν μέρος του δημοσίου εγγράφου ενώ δεν φαίνεται ποιος είναι ο συντάκτης επειδή δεν τίθεται σφραγίδα έστω υπογραφή και όνομα κάτω από τις χειρόγραφες προσθήκες.

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση απόψεων: *«Η παραπομπή έγινε στο κενό σημείο της ίδιας σελίδας που υπάρχουν οι υπογραφές προκειμένου να είναι ευανάγνωστο. Σε κάθε περίπτωση οι ημερομηνίες που αναφέρονται είναι διευκρινιστικές για τις ημερομηνίες που διαπιστώθηκαν οι διαφορές. Η αναφορά ότι η επιχείρηση εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 13Α του ν. 2523/1997 αναγράφεται και στο κείμενο του προεκτυπωμένου εντύπου.»*

Επειδή το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του ν. 2717/1999 ορίζει ότι: *«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 79 παρ. 5 περ. β' του ΚΔιοικΔικ, ορίζεται ότι:

«..β) 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, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 παρ. 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνο για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή, ο υπεύθυνος της επιχείρησης υπέγραψε το σημείωμα ελέγχου και έλαβε γνώση όλων των στοιχείων του σημειώματος ελέγχου.

Σε κάθε περίπτωση, το σημείωμα διαπιστώσεων δεν αποτελεί εκτελεστή πράξη και ως εκ τούτου απαραδέκτως προσβάλλεται και τίθενται διάφορα ζητήματα νομιμότητας και ουσίας αυτού.

Κατόπιν αυτών,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. /13-10-2023 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΟΕ» με ΑΦΜ και την επικύρωση της με αριθμό /03-08-2023 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2023 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ.

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

Αριθ. Πράξης/03-08-2023 Φορ. έτους 2023

Πρόστιμο άρθρου 58Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ.: συνολικού ποσού 349,55€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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