



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312349

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 17/5/ 2024

Αριθμός απόφασης:1492

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

γ. 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.)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

ε. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/Τ.Β' /25.11.2022).

Την ΠΟΛ. 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

2.Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

3.Την με ημερομηνία κατάθεσης **18-1-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατοίκου Αττικής, οδός, κατά των υπ' αριθ. κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής:

α) Της υπ' αρ. /19.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017.

β) Της υπ' αρ. /19.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

γ) Της υπ' αρ. /19.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019

και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4.Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 19/12/2023 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος, του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και την συνημμένη σε αυτή ως αναπόσπαστο μέρος με ημερομηνία θεώρησης 25.9.2023 Πληροφοριακή Έκθεση Εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4172/2013, της ΥΕΔΔΕ Αττικής των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5.Τις απόψεις του Προϊστάμενου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

6.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18-1-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Α) Με την με αριθμό /19.12.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, /Πράξη Επιβολής Προστίμου Φορολογικού Έτους 2017, του Προϊστάμενου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 128.617,61 Ευρώ, πλέον πρόστιμο φόρου άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 64.308,81 Ευρώ, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 25.955,40 ευρώ και συνολικά ποσό 218.881,82 ευρώ.

Β) Με την με αριθμό /19.12.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, /Πράξη Επιβολής Προστίμου Φορολογικού Έτους 2018, του Προϊστάμενου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 125.057,92 Ευρώ, πλέον πρόστιμο φόρου άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 62.528,96 Ευρώ, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 24.595,20 ευρώ και συνολικά ποσό 212.182,08 ευρώ.

Γ) Με την με αριθμό /19.12.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, /Πράξη Επιβολής Προστίμου Φορολογικού Έτους 2019, του Προϊστάμενου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 97.554,57 Ευρώ, πλέον πρόστιμο φόρου άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 48.777,29 Ευρώ, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 19.065,17 ευρώ και συνολικά ποσό 165.397,03 ευρώ.

Οι ως άνω διαφορές καταλογίσθηκαν βάσει της με ημερομηνία θεώρησης 19/12/2023 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος, του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και της συνημμένης σε αυτή ως αναπόσπαστο μέρος με ημερομηνία θεώρησης 25.9.2023 Πληροφοριακής Έκθεσης Εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4172/2013, της ΥΕΔΔΕ Αττικής.

Ιστορικό υπόθεσης

Από τον Προϊστάμενο του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής εκδόθηκε η υπ' αριθ. /26-10-2023 Εντολή Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος των φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019 , σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 23, 24, 26 & 70 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ. Ν. 4987/2022),

Αιτία του διενεργηθέντος ελέγχου σε βάρος του προσφεύγοντος ήταν το υπ' αριθ. πρωτ. ΕΞ 2023/30-09-2023 έγγραφο της ΥΕΔΔΕ Αττικής, με το οποίο διαβιβάσθηκε στο 3ο

ΕΛ.ΚΕ. Αττικής η από 25.9.2023 Πληροφοριακή Έκθεση εφαρμογής των διατάξεων Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) για τα φορολογικά έτη 2017-2019 της ίδιας υπηρεσίας που αφορούσε τον προσφεύγοντα.

Όπως αναφέρεται στην ως άνω πληροφοριακή έκθεση την 10/12/2019 διενεργήθηκε έλεγχος από υπαλλήλους της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής στο κατάστημα εστίασης του προσφεύγοντος, που βρίσκεται οδός, στο δυνάμει της υπ' αριθ./2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ίδιας υπηρεσίας .

Στο πλαίσιο του ανωτέρω ελέγχου, συνετάγησαν οι υπ' αριθμ...../10.12.2019,/24.02.2020 και/09.11.2021 Εκθέσεις κατάσχεσης βιβλίων-στοιχείων-αρχείων, βάσει των οποίων κατασχέθηκαν τα ηλεκτρονικά φορολογικά αρχεία που παρήχθησαν από τους εν χρήσει Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου, ως και λοιπά φορολογικά στοιχεία και τα λογιστικά βιβλία που αφορούσαν, μεταξύ άλλων, και τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019. Ειδικότερα κατασχέθηκαν ηλεκτρονικοί φάκελοι, οι οποίοι αντιστοιχούν στα ημερήσια «Ζ», στους οποίους είναι αποθηκευμένα όλα τα .txt στοιχεία που αντιστοιχούν σε έκαστο εκδοθέν φορολογικό στοιχείο όπως ορίζονται στην ΠΟΛ 1220/2012 και ΠΟΛ 1221/2012.

Εν συνεχεία έγινε επεξεργασία των κατασχεθέντων σύμφωνα με την υπ' αριθ./2022 εντολή του προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, (η οποία αντικατέστησε την/2021 εντολή) για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) και ύστερα από σειρά ελεγκτικών επαληθεύσεων, στις οποίες προέβη ο έλεγχος, διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση εξέδιδε ανακριβώς φορολογικά στοιχεία (ΑΛΠ) διενεργώντας έκπτωση άνω του 50% σε πάνω από τις μισές εκδοθείσες ΑΛΠ για τα ελεγχόμενα έτη και συγκεκριμένα:

Χρήση 2017

Από τις 9.548 Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης που εκδόθηκαν στη χρήση 2017 η ελεγχόμενη διενήργησε έκπτωση στις 4.983 εξ' αυτών (ήτοι σε ποσοστό 51,74% των εκδοθέντων ΑΛΠ), με συνολική αξία ανακρίβειας , όσο το ύψος των εκπτώσεων δηλ. 356.710,52 ευρώ, (καθαρή αξία 287.669,77€ πλέον Φ.Π.Α. 24% 69.040,75€), το δε ποσοστό των διενεργούμενων εκπτώσεων επί της συνολικής αξίας του παραστατικού ανερχόταν, κατά μέσο όρο στη χρήση, σε ποσοστό 57%.

Χρήση 2018

Από τις 8.685 Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης που εκδόθηκαν στη χρήση 2018, η ελεγχόμενη διενήργησε έκπτωση στις 4.659 εξ' αυτών, ήτοι σε ποσοστό 53,64% των εκδοθέντων ΑΛΠ με συνολική αξία ανακρίβειας, όσο το ύψος των εκπτώσεων δηλ. 361.323,92 ευρώ, (καθαρή αξία 291.390,26€ πλέον Φ.Π.Α. 24% 69.933,66€), το δε ποσοστό των διενεργούμενων εκπτώσεων επί της συνολικής αξίας του παραστατικού ανερχόταν, κατά μέσο όρο στη χρήση, σε ποσοστό 62%.

Χρήση 2019

Από τις 8.153 Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης που εκδόθηκαν στη χρήση 2019, η ελεγχόμενη διενήργησε έκπτωση στις 3.240 εξ' αυτών, ήτοι σε ποσοστό 39,47 % των εκδοθέντων ΑΛΠ με συνολική αξία ανακρίβειας, όσο το ύψος των εκπτώσεων δηλ. 266.273,71 ευρώ (αναλύεται σε καθαρή αξία 89.334,66€ πλέον Φ.Π.Α. 13% 11.613,51 € και σε καθαρή αξία 133.327,05 € πλέον Φ.Π.Α. 24% 31.998,49 €), το δε ποσοστό των διενεργούμενων εκπτώσεων επί της συνολικής αξίας του παραστατικού ανερχόταν, κατά μέσο όρο στη χρήση, σε ποσοστό 61%.

Οι διαπιστώσεις του ελέγχου εδράζονται τόσο στο γεγονός ότι διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων εισέπραττε μέσω πιστωτικών καρτών ολόκληρο το ποσό της συναλλαγής πριν την έκπτωση από τους πελάτες του, όσο και στο γεγονός ότι αφενός το ύψος των διενεργηθεισών εκπτώσεων είναι δυσανάλογα μεγάλο σε σχέση με την αρχική αξία της απόδειξης, αφετέρου πραγματοποιούνταν σε μεγάλη έκταση γεγονός που δε συνάδει με τα δεδομένα της κοινής πείρας και λογικής και με τα συναλλακτικά ήθη.

Ειδικότερα ο έλεγχος προέβη σε αναζήτηση των εισπράξεων του προσφεύγοντος μέσω των κινήσεων των POS από Τράπεζες (.....) προκειμένου αυτές να συγκριθούν με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία.

Από την εν λόγω διεξοδική αντιπαραβολή διαπιστώθηκαν εισπράξεις από πελάτες μέσω καρτών ολόκληρου του ποσού της συναλλαγής πριν την έκπτωση, γεγονός που κατέδειξε στην διαπίστωση του ελέγχου, ότι οι διενεργηθείσες εκπτώσεις δεν ήταν πραγματικές.

Ο έλεγχος αντιπαρέβαλε την αξία των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων πριν την διενέργεια έκπτωσης επί του παραστατικού. Το αποτέλεσμα του αντιπαραβολικού αυτού ελέγχου, κατέδειξε, ότι, ενώ ο πελάτης πλήρωσε τη συνολική αξία, το φορολογικό στοιχείο εκδόθηκε με έκπτωση και συνεπώς η τελική αξία (πληρωτέο) του φορολογικού στοιχείου υπολείπεται της αξίας συναλλαγής μέσω POS.

Κατόπιν των ανωτέρω προκειμένου να επιβληθούν τα προβλεπόμενα πρόστιμα λόγω της ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων για τις υπό κρίση φορολογικές περιόδους συνετάγη από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής η με ημερομηνία θεώρησης 25/9/2023 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014(Ε.Λ.Π.) και ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), η οποία διαβιβάσθηκε στην αρμόδια για την έκδοση των πράξεων επιβολής προστίμου Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας και εκδόθηκαν οι με αριθμ./20.10.2023 ,/20.10.2023 και/20.10.2023 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της ίδιας Υπηρεσίας.

Επισημαίνεται ότι κατά των ως άνω πράξεων επιβολής προστίμου ασκήθηκε από τον προσφεύγοντα η με αριθμό πρωτοκόλλου/1.12.2023 ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Δ/νσης Επίλυσης Διαφορών, η οποία απορρίφθηκε με την υπ' αριθμ./29.3.2024 απόφαση του Προϊσταμένου της ίδιας Υπηρεσίας.

Εν συνεχεία με βάση τις ανωτέρω διαπιστωθείσες παραβάσεις ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων ακολούθησε φορολογικός έλεγχος στις φορολογίες εισοδήματος και ΦΠΑ και συνετάγησαν από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής οι με ημερομηνία θεώρησης 25.9.2023 αντίστοιχες πληροφοριακές εκθέσεις φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., οι οποίες διαβιβάσθηκαν στο αρμόδιο 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής προκειμένου να προβεί στις προβλεπόμενες ενέργειες και να εκδώσει τις πράξεις προσδιορισμού φόρου.

Με βάση τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν όπως αναλυτικά περιγράφονται στην ως άνω πληροφοριακή έκθεση φόρου εισοδήματος και σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, διαπιστώθηκε ανακριβής υποβολή δηλώσεων φορολογίας Εισοδήματος στις ελεγχόμενες χρήσεις ως εξής:

ΧΡΗΣΗ 2017

1. Ανακριβής υποβολή της Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος, που προέρχεται από την διενέργεια εκπτώσεων στο σύνολο του παραστατικού, οι οποίες κρίθηκαν από τον έλεγχο ως μη πραγματικές. Η αξία της ανακρίβειας ανέρχεται στα 287.669,77€.
2. Ανακριβής υποβολή της Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος, που προέρχεται από την αντιπαραβολή των εσόδων όπως προσδιορίστηκαν από την επεξεργασία των .txt αρχείων σε σχέση με την υποβληθείσα δήλωση. Η αξία της ανακρίβειας ανέρχεται στα 6.039,83 €.

ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ : 293.709,60

ΧΡΗΣΗ 2018

1. Ανακριβής υποβολή της Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος, που προέρχεται από την διενέργεια εκπτώσεων στο σύνολο του παραστατικού, οι οποίες κρίθηκαν από τον έλεγχο ως μη πραγματικές. Η αξία της ανακρίβειας ανέρχεται στα 291.390,26€.
2. Ανακριβής υποβολή της Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος, που προέρχεται από την αντιπαραβολή των εσόδων όπως προσδιορίστηκαν από την επεξεργασία των .txt αρχείων σε σχέση με την υποβληθείσα δήλωση. Η αξία της ανακρίβειας ανέρχεται στα 1.047,60 €.

ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ : 292.437,86

ΧΡΗΣΗ 2019

Ανακριβής υποβολή της Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος, που προέρχεται από την διενέργεια εκπνώσεων στο σύνολο του παραστατικού, οι οποίες κρίθηκαν από τον έλεγχο ως μη πραγματικές. Η αξία της ανακρίβειας ανέρχεται στα 222.661,71€.

ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ : 222.661,71

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή καθώς και να ακυρωθούν οι ανωτέρω οι προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

-Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου- Εσφαλμένη εκτίμηση των αποδείξεων-εσφαλμένη κατανομή του βάρους απόδειξης.Ειδικότερα, υποστηρίζει ότι το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη παράβαση το φέρει καταρχήν η φορολογική διοίκηση. Ωστόσο, το 3^ο ΕΛΚΕ προβαίνει σε ανεπίτρεπτη αντιστροφή του βάρους απόδειξης και οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν επί τη βάσει εικασιών αφού οι ελεγκτές διαπίστωσαν ανακρίβεια σε μόλις 321 περιπτώσεις, στις οποίες η πληρωμή έγινε μέσω POS, εκ του συνόλου των 12.882 εκδοθέντων αποδείξεων.

-Επιπλέον, υποστηρίζει ότι οι επίμαχες εκπνώσεις που χορηγούσε η ατομική του επιχείρηση στους πελάτες της, παρέχονταν στα πλαίσια του ελεύθερου και υγιούς ανταγωνισμού στο χώρο της εστίασης και δεν έρχονται σε σύγκρουση με οποιονδήποτε κανόνα δικαίου.

-Κάποιοι υπάλληλοί του εκ παραδρομής ή λόγω λάθος συμβουλής «χτυπούσαν» στο POS ολόκληρη την αξία του φορολογικού στοιχείου προ της έκπτωσης, και στη συνέχεια επιστρέφτο τοις μετρητοίς η διαφορά της αξίας στον πελάτη. Έτσι, σε κάθε περίπτωση, στο ταμείο της επιχείρησής του έμπαινε το ποσό ακριβώς που τιμολογούσε στον πελάτη, επ' αυτού δε επιφυλάσσεται, όπως προσκομίζει σχετικές ένορκες βεβαιώσεις/υπεύθυνες δηλώσεις υπαλλήλων και τακτικών πελατών, στους οποίους πάντα έκανε έκπτωση.

-Έλλειψη ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας.

-Παραβίαση, άλλως καταστρατήγηση του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013,καθόσον έλεγχος δεν εντόπισε προσαύξηση περιουσίας του χωρίς νόμιμη αιτία , μέσα από την εφαρμογή του οποίου και μόνο, θα μπορούσαν πράγματι να προσαυξήσουν ισόποσα τα έσοδα του με τα όποια τυχόν εντοπισθέντα ποσά και να επιβάλλουν τον αναλογούντα φόρο επ'αυτών πλέον προσαυξήσεων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 23 του ΚΦΔ, 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 αρχεία (βιβλία και 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 στο άρθρο 1§2 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «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 3. Κάθε έγγραφη στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού

συστήματος» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

4. [.....]

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.

6. [.....]

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. [.....].».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.».

4. Στην περίπτωση εκπώσεων ή επιστροφών εκδίδεται πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης. Για κάθε εκδιδόμενο πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης άνω των 50 ευρώ τηρείται από τον πωλητή αρχείο με το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη.

.....

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 13** «Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης» του **ν.4308/2014** ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής» β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 21 του ν.4172/2013**:

« Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισης της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, «πτηνοτροφικών», κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 29 του ν.4172/2013** προβλέπεται ότι:

«Φορολογικός συντελεστής

1. Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15, αφού προστεθούν σε τυχόν εισοδήματα από μισθούς και συντάξεις. Για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν εφαρμόζονται οι μειώσεις του άρθρου 16.»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 34 του ΚΦΔ**:

«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, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με αριθμό Α 1413/2019 «Διαδικασία διενέργειας κατά προτεραιότητα μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. από το γραφείο σε περιπτώσεις που διαπιστώνονται παραβάσεις μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/λογιστικού αρχείου (παραστατικού)» :

«1. Σε περίπτωση που, κατά τη διενέργεια μερικών επιτόπιων ελέγχων για την διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, για φορολογουμένους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διακινούν αγαθά (προληπτικοί έλεγχοι), ή σε περίπτωση που κατόπιν επεξεργασίας/αξιοποίησης κατασχεθέντων ή παραληφθέντων βιβλίων, εγγράφων, αρχείων, στοιχείων ή οποιασδήποτε άλλης πληροφορίας διαπιστώνεται μη έκδοση φορολογικών στοιχείων/λογιστικών αρχείων (παραστατικών) ή έκδοση ανακριβών φορολογικών στοιχείων/λογιστικών αρχείων (παραστατικών), εκδίδεται πράξη για την επιβολή του οριζόμενου από τις, κατά περίπτωση, διατάξεις των άρθρων 54 παρ. 2 περ. η) ή 58Α παρ. 1 του ν. 4174/2013, προστίμου.

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 171 ν. 2717/1999, όπως ισχύουν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «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. [...]. 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 ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη. 5. [...]. 6. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται μόνο εφόσον ο νόμος που διέπει τη σχέση δεν ορίζει διαφορετικά.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 65 ΚΦΔ (άρθρο 77 του Νέου ΚΦΔ): «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής ο φορολογούμενος [...] φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα κατά βάση ισχυρίζεται ότι :
-το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη παράβαση το φέρει καταρχήν η φορολογική διοίκηση. Ωστόσο, το 3^ο ΕΛΚΕ προβαίνει σε ανεπίτρεπτη αντιστροφή του βάρους απόδειξης και οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν επί τη βάσει εικασιών αφού οι ελεγκτές διαπίστωσαν ανακρίβεια σε μόλις 321 περιπτώσεις, στις οποίες η πληρωμή έγινε μέσω POS, εκ του συνόλου των 12.882 εκδοθέντων αποδείξεων.

-Επιπλέον, υποστηρίζει ότι οι επίμαχες εκπώσεις που χορηγούσε η ατομική του επιχείρηση στους πελάτες της, παρέχονταν στα πλαίσια του ελεύθερου και υγιούς ανταγωνισμού στο χώρο της εστίασης και δεν έρχονται σε σύγκρουση με οποιονδήποτε κανόνα δικαίου.

-Κάποιοι υπάλληλοί του εκ παραδρομής ή λόγω λάθος συμβουλής «χτυπούσαν» στο POS ολόκληρη την αξία του φορολογικού στοιχείου προ της έκπτωσης, και στη συνέχεια επιστρέφετο τοις μετρητοίς η διαφορά της αξίας στον πελάτη. Έτσι, σε κάθε περίπτωση, στο ταμείο της επιχείρησής του έμπαινε το ποσό ακριβώς που τιμολογούσε στον πελάτη, επ' αυτού δε επιφυλάσσεται, όπως προσκομίσει σχετικές ένορκες βεβαιώσεις/υπεύθυνες δηλώσεις υπαλλήλων και τακτικών πελατών, στους οποίους πάντα έκανε έκπτωση.

-Έλλειψη ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας.

-Παραβίαση, άλλως καταστρατήγηση του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013

Επειδή, όπως επισημαίνεται στο ιστορικό της παρούσας, ο κρινόμενος έλεγχος στη φορολογία εισοδήματος βασίζεται στις διαπιστωθείσες παραβάσεις ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων για τις χρήσεις 2017,2018, 2019,μέσω της διενέργειας εκπώσεων στο σύνολο του παραστατικού, για τις οποίες εκδόθηκαν οι με αριθμ./20.10.2023 ,/20.10.2023 και/20.10.2023 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της της Δ.Ο.Υ. Ν.Ιωνίας, κατά των οποίων ασκήθηκε από τον προσφεύγοντα η με αριθμό πρωτοκόλλου/1.12.2023 ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Δ/σης Επίλυσης Διαφορών,η οποία απορρίφθηκε με την υπ' αριθμ./29.3.2024 απόφαση του Προϊσταμένου Υπηρεσίας μας.

Επειδή οι προβαλλόμενοι με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμοί του προσφεύγοντος έχουν ήδη απορριφθεί με την ως άνω την υπ' αριθμ./29.3.2024 απόφαση

του Προϊσταμένου της Προϊσταμένου Υπηρεσίας μας, σύμφωνα με το αναφερόμενο σε αυτή σκεπτικό, (βλ.σελ.8-12 της υπ' αριθμ...../29.3.2024 απόφασης Δ.Ε.Δ.):

“Επειδή, ωστόσο οι ανωτέρω προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι καθώς :

Α)ο έλεγχος δεν προέβη στις διαπιστώσεις του κατόπιν αυθαίρετων παραδοχών, ως εσφαλμένα ισχυρίζεται ο προσφεύγων αλλά διενήργησε πλήρεις ελεγκτικές επαληθεύσεις επί των κατασχεθέντων βιβλίων, φορολογικών στοιχείων, ηλεκτρονικών αρχείων και λοιπών πληροφοριών που τέθηκαν υπόψη του, ως αναλυτικά καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου.

Ειδικότερα όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και όπως αναφέρεται στην με ημερομηνία θεώρησης, 25/9/2023 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014(Ε.Λ.Π.) και ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής (βλ. σελ. 9-42) κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο η ελεγκτική αρχή κατόπιν επεξεργασίας των κατασχεθέντων προέβη διεξοδικά σε ελεγκτικές επαληθεύσεις οι οποίες με την παρούσα ενδεικτικώς αναφέρονται:

4.ΜΕΡΙΚΗ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΤΩΝ ΚΑΤΑΣΧΕΘΕΝΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.(βλ.σελ.9)

1.1. Μερική Επεξεργασία των κατασχεθέντων στοιχείων με τις υπ'αρ./2019 -/2021 Εκθέσεων Κατάσχεσης

Για να διαπιστώσει ο έλεγχος το ύψος των εσόδων της ελεγχόμενης από τα κατασχεμένα ηλεκτρονικά αρχεία για το διάστημα 01/01/2017 — 31/12/2019 και να διερευνήσει αν μεταφέρονται ορθά στις φορολογικές δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ της επιχείρησης, χρησιμοποίησε το πρόγραμμα της υπηρεσίας μας, το οποίο έχει αναπτυχθεί για την επεξεργασία των Ψηφιακών δεδομένων (αρχείων a.txt & e.txt) που αντλούνται από τους ΕΑΦΔΣΣ των ελεγχόμενων επιχειρήσεων. Η εφαρμογή «.....», επεξεργάζεται τα αρχεία των ΕΑΦΔΣΣ και παράγει βιβλίο εργασίας Excel, προκειμένου να είναι εφικτή η επεξεργασία των δεδομένων που αναφέρονται στα ηλεκτρονικά αρχεία. Ο έλεγχος με την χρήση της ανωτέρω εφαρμογής επεξεργάστηκε τα κατασχεμένα ηλεκτρονικά φορολογικά αρχεία που παρήχθησαν από τους εν χρήση ΦΗΜ.(βλ.σελ.9)

Χρήση 2017 (βλ. 14-15)

Από τις 9.548 Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης που εκδόθηκαν στη χρήση 2017 η ελεγχόμενη διενήργησε έκπτωση στις 4.983 εξ' αυτών (ήτοι σε ποσοστό 51,74% των εκδοθέντων ΑΛΠ),με συνολική αξία ανακρίβειας , όσο το ύψος των εκπτώσεων δηλ. 356.710,52 ευρώ, το δε ποσοστό των διενεργούμενων εκπτώσεων επί της συνολικής αξίας του παραστατικού ανερχόταν, κατά μέσο όρο στη χρήση, σε ποσοστό 57%,

Χρήση 2018

Από τις 8.685 Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης που εκδόθηκαν στη χρήση 2018, η ελεγχόμενη διενήργησε έκπτωση στις 4.659 εξ' αυτών, ήτοι σε ποσοστό 53,64% των εκδοθέντων ΑΛΠ με συνολική αξία ανακρίβειας, όσο το ύψος των εκπτώσεων δηλ.361.323,92 ευρώ, το δε ποσοστό των διενεργούμενων εκπτώσεων επί της συνολικής αξίας του παραστατικού ανερχόταν, κατά μέσο όρο στη χρήση, σε ποσοστό 62%.

Χρήση 2019

Από τις 8.153 Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης που εκδόθηκαν στη χρήση 2019, η ελεγχόμενη διενήργησε έκπτωση στις 3.240 εξ' αυτών, ήτοι σε ποσοστό 39,47 %των εκδοθέντων ΑΛΠ με συνολική αξία ανακρίβειας, όσο το ύψος των εκπτώσεων δηλ 266.273,71 ευρώ, το δε ποσοστό των διενεργούμενων εκπτώσεων επί της συνολικής αξίας του παραστατικού ανερχόταν, κατά μέσο όρο στη χρήση, σε ποσοστό 61%.

5.ΕΛΕΓΧΟΣ ΠΛΗΡΩΜΩΝ POS (βλ.σελ.29-30)

Προς επίρρωση των αποτελεσμάτων του ελέγχου, ο έλεγχος προέβη σε αναζήτηση των πληρωμών μέσω POS προκειμένου αυτές να συγκριθούν με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία. Από την εν λόγω αντιπαράβολή προέκυψαν πληρωμές από πελάτες μέσω καρτών ολόκληρου του ποσού της συναλλαγής πριν την έκπτωση, γεγονός που καταδεικνύει την διαπίστωση του ελέγχου, ότι οι διενεργηθείσες εκπώσεις δεν είναι πραγματικές. Συγκεκριμένα εστάλησαν τα παρακάτω :

Με το υπ' αριθ. πρωτ./25-11-2022 των εξερχομένων εγγράφων από την υπηρεσία μας, ζητήθηκαν από την Εθνική Τράπεζα οι αναλυτικές κινήσεις των POS για τα φορολογικά έτη 2017 έως 2019. Με το υπ' αριθ. πρωτ./21-06-2023 εμπιστευτικό έγγραφο, το οποίο έλαβε το υπ' αριθ. πρωτ. εμπιστευτικό/27-06-2023 των εισερχομένων εγγράφων της Υπηρεσίας μας, η απέστειλε σε Ψηφιακό δίσκο (cd) απέστειλε τα ζητηθέντα στοιχεία.

Με το υπ' αριθ. πρωτ./25-11-2022 των εξερχομένων εγγράφων από την υπηρεσία μας, ζητήθηκαν από την οι αναλυτικές κινήσεις των POS για τα φορολογικά έτη 2017 έως 2019. Στις 20-02-2023 με την υπ' αριθμ./2023 επιστολή της, που έλαβε αριθ. πρωτ της υπηρεσία μας ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ/22-02-2023, η μας παρέπεμψε στην Α.Ε., προωθώντας παράλληλα και το αίτημα μας. Παράλληλα ο έλεγχος προώθησε εκ νέου αίτημα στη Α.Ε. , βάσει του ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ 2023. Στις 31-03-2023, η Α.Ε., απέστειλε μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, που έλαβε τον υπ' αριθ. πρωτ. εμπιστευτικό/04-04-2023 των εισερχομένων εγγράφων της Υπηρεσίας μας, στο οποίο απέστειλε συνημμένα τα ζητηθέντα στοιχεία.

Με το υπ' αριθ. πρωτ./25-11-2022 των εξερχομένων εγγράφων από την υπηρεσία μας, ζητήθηκαν από την ΑΕ οι αναλυτικές κινήσεις των POS για τα φορολογικά έτη 2017 έως 2019. Επίσης με το υπ' αριθ. πρωτ./07-12-2022 των εξερχομένων εγγράφων από την υπηρεσία μας, ζητήθηκαν από την Τράπεζα τα ίδια στοιχεία, η Τράπεζα με την αριθ. πρωτ./2022 απαντητική επιστολή (που απεστάλη με μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου), της μας παρέπεμψε στην ΑΕ, στην οποία είχε ήδη αποσταλεί σχετικό έγγραφο. Η ΑΕ απαντώντας στο αποσταλθέν έγγραφο μας, μας απέστειλε μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου που έλαβε τον υπ' αριθ. πρωτ./08-12-2022 των εισερχομένων εγγράφων της Υπηρεσίας μας, με το οποίο μας ενημέρωσε μεταξύ άλλων ότι «Η εταιρεία με ΑΦΜ δεν εμφανίζει συναλλαγές κατά την περίοδο 2017-2019».

5.1.ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΠΛΗΡΩΜΩΝ POS

Βάσει των ανωτέρω ο έλεγχος έχει στη διάθεση του, τις κινήσεις των POS, από την και την Α.Ε. (εκκαθαριστής συναλλαγών). Τα στοιχεία αυτά ο έλεγχος τα επεξεργάστηκε, δημιουργώντας ένα βιβλίο εργασίας με τίτλο "POS" (το αρχείο επισυνάπτεται στην παρούσα έκθεση σε οπτικό δίσκο CD), που περιλαμβάνει τα κάτωθι :

Φύλλο εργασίας που φέρει ονομασία «.....», στο οποίο στην πρώτη στήλη έχει δοθεί μοναδική αρίθμηση εκάστης συναλλαγής, από τον έλεγχο. οι υπόλοιπες στήλες αφορούν πληροφορίες τις κάθε συναλλαγής, όπως εστάλησαν από το τραπεζικό ίδρυμα. Ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τη στήλη ημερομηνία και ποσό.

Φύλλο εργασίας που φέρει ονομασία «.....», στο οποίο στην πρώτη στήλη έχει δοθεί μοναδική αρίθμηση εκάστης συναλλαγής, από τον έλεγχο. Οι υπόλοιπες στήλες αφορούν πληροφορίες τις κάθε συναλλαγής, όπως εστάλησαν από το τραπεζικό ίδρυμα. Ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τη στήλη ημερομηνία και ποσό.

Φύλλο εργασίας που φέρει ονομασία «.....», στο οποίο συμπεριλαμβάνονται τέσσερις (4) στήλες με τις κάτωθι πληροφορίες.

Στήλη «Α» που φέρει τίτλο «.....» και αφορά το μοναδικό αριθμό, όπως δόθηκε από τον έλεγχο, της κάθε συναλλαγής πληρωμής.

Στήλη «Β» που φέρει τίτλο «.....» και αφορά την ημερομηνία πραγματοποίησης της κάθε συναλλαγής πληρωμής.

Στήλη «C» που φέρει τίτλο «.....» και αφορά την αξία κάθε συναλλαγής που πραγματοποιήθηκε μέσω ΡΟς.

Στήλη «D» που φέρει τίτλο «ΕΚΔΟΘΕΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ» και στην οποία αναγράφεται το όνομα του a.txt αρχείου που αντιστοιχεί στην Α.Λ.Π. που εκδόθηκε και συσχετίστηκε με την συγκεκριμένη πληρωμή με βάση την αξία της συναλλαγής και την αντίστοιχη ημερομηνία.

Ο έλεγχος αντιπαρέβαλε την αξία των φορολογικών στοιχείων πριν την διενέργεια έκπτωσης επί του παραστατικού. Το αποτέλεσμα του αντιπαραβολικού αυτού ελέγχου, καταδεικνύει ότι ενώ ο πελάτης πλήρωσε τη συνολική αξία, το φορολογικό στοιχείο εκδόθηκε με έκπτωση και συνεπώς η τελική αξία (πληρωτέο) του φορολογικού στοιχείου υπολείπεται της αξίας συναλλαγής μέσω ΡΟς.

6. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Με βάση τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν όπως αναλυτικά περιεγράφηκαν στην παρούσα έκθεση και σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, διαπιστώθηκαν :

Εκπτώσεις στο σύνολο του παραστατικού, οι οποίες κρίθηκαν από τον έλεγχο ως μη πραγματικές για τις χρήσεις 2017-2018-2019 και οι οποίες λογίζονται ως ανακριβείς εκδόσεις. Η διαπίστωση του ελέγχου εδράζεται στο πραγματικό γεγονός ότι βρέθηκαν πληρωμές μέσω πιστωτικών καρτών ολόκληρου του ποσού της συναλλαγής πριν την έκπτωση, καθώς και από το ύψος των διενεργηθεισών εκπτώσεων το οποίο είναι δυσανάλογα μεγάλο σε σχέση με την αρχική αξία της απόδειξης, γεγονός που δε συνάδει με τα δεδομένα της κοινής πείρας και λογικής και με τα συναλλακτικά ήθη.».

Β) Και ενώ από την ελεγκτική αρχή διαπιστώθηκαν μη πραγματικές εκπτώσεις, ότι ο προσφεύγων εισέπραττε μέσω πιστωτικών καρτών ολόκληρο το ποσό της συναλλαγής πριν την έκπτωση από τους πελάτες του, και ότι η διενέργεια εκπτώσεων σε ποσοστά άνω του 50% και για λιανικές συναλλαγές που αφορούν στο 40-50% των εκδοθέντων στοιχείων λιανικής πώλησης, ήτοι σε μεγάλη έκταση, γεγονός που στον κλάδο της εστίασης δε συνάδει με τα δεδομένα της κοινής πείρας και λογικής και με τα συναλλακτικά ήθη, ο προσφεύγων αμφισβητεί την ορθότητα μιας εκ των ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενήργησε η ελεγκτική αρχή (δειγματοληπτική αντιπαραβολή με το ρος) χωρίς ωστόσο από την πλευρά του να αιτιολογείται και να τεκμηριώνεται ως απαιτείται και από το άρθρο 5 των ΕΛΠ η ως άνω διαχείρισή του και συγκεκριμένα :

-δεν αιτιολογείται ότι η μεγάλη έκταση εκπτώσεων (στο 30-50% των λιανικών συναλλαγών του) όσο και η χορήγηση υψηλών ποσοστών εκπτώσεων (άνω των 50 και 60%) γίνονται για συγκεκριμένο επιχειρηματικό λόγο, στο πλαίσιο του επιχειρηματικού του σκοπού και της κερδοφορίας του (πχ ότι πρόκειται για περίπτωση επιχείρησης που πραγματοποιεί «είσοδο» σε νέα αγορά).

Σημειώνεται ότι όπως προκύπτει από τα δηλωθέντα οικονομικά και φορολογικά στοιχεία η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος δραστηριοποιείται από τις 14/02/2000 και τα αποτελέσματά της επιχείρησης του προσφεύγοντος σε σχέση με τις χορηγηθείσες εκπτώσεις έχουν ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	2017	2018	2019
ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΠΡΙΝ ΤΗΝ ΕΚΠΤΩΣΗ	1.200.215,33	1.114.083,95	1.150.356,88
ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΕΚΠΤΩΣΗ (ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ)	912.545,56	822.693,59	927.695,17
ΧΟΡΗΓΗΘΕΙΣΕΣ ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ (ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ)	287.669,77	291.390,36	222.661,71
ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	-7.924,82	-46.797,36	-26.264,01

-δεν τεκμηριώνεται από την πλευρά του η απόκλιση μεταξύ των εισπράξεων με ΡΟς και εκδοθέντων στοιχείων. Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι υπάλληλοι του εκ παραδρομής πληκτρολογούσαν το σύνολο του ποσού και στην συνέχεια επέστρεφαν το ποσό στον πελάτη, το εν λόγω ωστόσο αφενός δεν συνηθίζεται, αφετέρου δεν τεκμηριώνεται και από την διαχείριση του προσφεύγοντος.

-δεν τέθηκαν υπόψη του ελέγχου αλλά ούτε και ενώπιον της Υπηρεσίας μας, στοιχεία της επιχείρησής του από τα οποία να προκύπτει ότι αυτή η συνήθης πρακτική της χορηγηθείσας έκπτωσης εμφανίζονταν σε σχετικό τιμοκατάλογο ή και στο σχετικό δελτίο παραγγελίας .

Γ) Ο προσφεύγων αρκείται στην απλή αναφορά ότι στον κλάδο του (εστίαση) οι εκπώσεις που χορηγούνται από λοιπές επιχειρήσεις ξεπερνούν και τα ποσοστά εκπώσεων που ο ίδιος διενήργησε (ήτοι πάνω 50 και 60%), χωρίς ωστόσο το εν λόγω να επιβεβαιώνεται με κάποιο τρόπο ότι όντως αποτελεί συνήθης πρακτική.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος περί εσφαλμένων και αυθαίρετων παραδοχών και συλλογισμών του ελέγχου και αοριστίας της έκθεσης, στην έκθεση ελέγχου (σελίδες 9-42) αναφέρονται αναλυτικά όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, από τη διενέργεια των οποίων ο έλεγχος απέκτησε τα στοιχεία εκείνα τα οποία θεμελιώνουν, στοιχειοθετούν και τεκμηριώνουν με τρόπο συγκεκριμένο την διαπίστωση της αποδιδόμενης παράβασης της ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων του άρθρου 58Α παρ.1 του ΚΦΔ, μέσω της συστηματικής διενέργειας πλασματικών εκπώσεων επί της αρχικής αξίας των εκδοθεισών αποδείξεων λιανικής πώλησης με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την αποφυγή καταβολής του αναλογούντος Φ.Π.Α και φόρου εισοδήματος.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και ενώ αμφισβητεί το πόρισμα του ελέγχου δεν προσκομίζει, ως σαφώς προβλέπεται και απαιτείται από το άρθρο 65 του ΚΦΔ, συγκεκριμένα στοιχεία (τιμοκαταλόγους, λοιπές προωθητικές ενέργειες), τα οποία θα δύνανται να τεκμηριώσουν τους ισχυρισμούς τους και να αιτιολογήσουν τις διενεργηθείσες από μέρους του υψηλές εκπώσεις επί μεγάλου ποσοστού των λιανικών του συναλλαγών, ως εκ τούτου οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι” .

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης, άλλως καταστρατήγησης του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013, καθόσον ο έλεγχος δεν εντόπισε προσαύξηση περιουσίας του χωρίς νόμιμη αιτία απορρίπτεται ως αβάσιμος, αφού στην υπό κρίση περίπτωση η φορολογική αρχή δε διενήργησε έλεγχο με βάση τη διάταξη του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013, καθώς τα ποσά της ανακρίβειας των εκδοθέντων φορολογικών παραστατικών δε θεωρήθηκαν εν προκειμένω «προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή», αλλά ως έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με την παράγραφο 1 και 3 του ιδίου άρθρου και νόμου .

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ.6 του νέου ΚΦΔ ορίζεται:

«6. ...Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της φορολογικής αρχής. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής του...».

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναλυτικά καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης 19/12/2023 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος, του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και την συνημμένη σε αυτή ως αναπόσπαστο μέρος με ημερομηνία θεώρησης 25.9.2023 Πληροφοριακή Έκθεση Εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4172/2013, της ΥΕΔΔΕ Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η εν λόγω ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **18-1-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ: και την επικύρωση των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής:

α) Της υπ' αρ. /19.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017,

β) Της υπ' αρ. /19.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018,

γ) Της υπ' αρ. /19.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Φορολογικό έτος 2017

Διαφορά φόρου	128.617,61
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ	64.308,81
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	25.955,40
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	218.881,82

(ως η με αριθμό /19.12.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου)

Φορολογικό έτος 2018

Διαφορά φόρου	125.057,92
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ	62.528,96
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	24.595,20
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	212.182,08

(ως η με αριθμό /19.12.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου)

Φορολογικό έτος 2019

Διαφορά φόρου	97.554,57
---------------	-----------

Πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ	48.777,29
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	19.065,17
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	165.397,03

(ως η με αριθμό/19.12.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου)

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ 1

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.