



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 09/07/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1687

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 - 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),
- δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφασης 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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 13/03/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «..... Ε.Ε.» με ΑΦΜ: 800897591, κατά των υπ' αριθ./31.01.2024,/31.01.2024 και/31.01.2024 πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022, των φορολογικών περιόδων 01/01/2018 - 31/12/2018, 01/01/2019 - 31/12/2019 και 01/01/2020 - 31/12/2020 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ./31.01.2024,/31.01.2024 και/31.01.2024 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022, των φορολογικών περιόδων 01/01/2018 - 31/12/2018, 01/01/2019 - 31/12/2019 και 01/01/2020 - 31/12/2020 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 13/03/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... E.E.» με ΑΦΜ: 800897591, 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 την υπ' αριθ./31.01.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία με αντικείμενο δραστηριότητας ενοικιαζόμενα δωμάτια - εστιατόριο - beach bar, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 - 31/12/2018, πρόστιμο ποσού 12.425,86€, λόγω ανακριβούς έκδοσης 1.067 φορολογικών στοιχείων εσόδων (ΑΛΠ), συνολικής αξίας 128.400,49€, ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 103.548,78€ πλέον ΦΠΑ ποσού 24.851,71€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 1 του άρθρου 58Α του Ν.4987/2022, ήτοι 24.851,71€ x 50%.

Με την υπ' αριθ./31.01.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019 - 31/12/2019, πρόστιμο ποσού 16.730,10€, λόγω ανακριβούς έκδοσης 1.730 φορολογικών στοιχείων εσόδων (ΑΛΠ), συνολικής αξίας 216.467,71€, ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 183.007,52€ πλέον ΦΠΑ ποσού 33.460,19€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 1 του άρθρου 58Α του Ν.4987/2022, ήτοι 33.460,19€ x 50%.

Με την υπ' αριθ./31.01.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2020 - 31/12/2020, πρόστιμο ποσού 5.859,64€, λόγω ανακριβούς έκδοσης 1.066 φορολογικών στοιχείων εσόδων (ΑΛΠ), συνολικής αξίας 85.433,27€, ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 73.714,00€ πλέον ΦΠΑ ποσού 11.719,27€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 1 του άρθρου 58Α του Ν.4987/2022, ήτοι 11.719,27€ x 50%.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 17/01/2024 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ - Δ' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ./2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί ή άλλως να τροποποιηθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Πλάνη περί τα πράγματα. Μη στοιχειοθέτηση της τέλεσης της φερόμενης παράβασης. Ακριβής η έκδοση των επίμαχων φορολογικών παραστατικών.
2. Ελλιπής αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων. Αοριστία της επίμαχης έκθεσης ελέγχου.
3. Υπέρβαση των εξουσιών της Φορολογικής Διοίκησης. Παράβαση του άρθρου 23 Ν.4987/2022 λόγω διεξαγωγής ελεγκτικών επαληθεύσεων που δεν προβλέπονται από τη νομοθεσία.

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «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...».

Επειδή, με το άρθρο 3 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «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, εκπρώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς».

Επειδή, με το άρθρο 8 του ίδιου νόμου 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... 7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας...».

Επειδή, με το άρθρο 12 του ίδιου νόμου 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... 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, με το άρθρο 13 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής...».

Επειδή, με το άρθρο 40 παρ. 2 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Οι αποφάσεις 1220/2012 και 1221/2012 του Υπουργείου Οικονομικών διατηρούνται σε ισχύ ως προς τις προβλεπόμενες ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών του ν.1809/1980, εκτός εάν, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κριθεί ότι αυτές οι ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά δεν πληρούν τις τεχνικές προδιαγραφές και λοιπά χαρακτηριστικά της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου».

Επειδή, στην υπ' αριθ. ΠΟΛ. 1220/2012 Α.Υ.Ο. (ΦΕΚ Β' 3517/31.12.2012) με την οποία κωδικοποιήθηκαν και συμπληρώθηκαν οι τεχνικές προδιαγραφές Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών και συστημάτων και οι διαδικασίες χρήσης και λειτουργίας τους, ορίζεται ότι: «...Άρθρο 2. Ορισμοί και Βασικά Τεχνικά - Λειτουργικά Χαρακτηριστικά Φορολογικών Μηχανισμών... 2.9. Νόμιμες αποδείξεις. 2.9.1. Ως νόμιμες αποδείξεις ορίζονται οι Αποδείξεις Εσόδου και τα Δελτία Ημερησίας Κίνησης «Ζ»... 2.9.4. Δεν επιτρέπεται σε φορολογική απόδειξη εσόδου, η διενέργεια και καταγραφή συναλλαγής (π.χ. πώληση) είδους με μηδενική ή αρνητική αξία. 2.9.5. Δεν επιτρέπεται με κανέναν τρόπο η ακύρωση - διαγραφή εκδοθέντος δελτίου φορολογικής απόδειξης... 2.10.4. Στην μνήμη εργασίας τηρούνται και όλοι οι υπόλοιποι απαραίτητοι αθροιστές, όπως ο μετρητής με το τρέχον πλήθος εκδοθεισών αποδείξεων, τυχόν άλλοι απαραίτητοι αθροιστές εκπρώσεων, επιστροφών, ακυρώσεων, αλλαγών κ.λ.π.... 2.25.2.7. Ο

ΦΗΜ καταγράφει στο δελτίο ημερήσιας κίνησης «Ζ» τα αντίστοιχα ημερήσια συνολικά ποσά των διορθώσεων, αλλαγών, εκπτώσεων και αυξήσεων, με τρόπο ώστε να είναι δυνατός ο έλεγχός τους... Άρθρο 9. Φορολογικοί Ηλεκτρονικοί Μηχανισμοί με λογισμικό Εστιατορίου, διαχείρισης ανοικτών τραπεζιών. Ειδικές απαιτήσεις και λειτουργικά χαρακτηριστικά. Πέραν των λοιπών τεχνικών και λειτουργικών τεχνικών προδιαγραφών που αφορούν όλους τους Φορολογικούς Ηλεκτρονικούς Μηχανισμούς στις παρούσες τεχνικές προδιαγραφές, οι επόμενες παράγραφοι, συμπληρώνουν ή εξειδικεύουν ανάλογα με την περίπτωση, τις απαιτήσεις για τους φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς οι οποίοι είναι εφοδιασμένοι με λογισμικό Εστιατορίου και λειτουργούν αποκλειστικά σε καταστήματα εστίασεως. 9.1. Γενικά 9.1.1. Για την παρακολούθηση των “ανοικτών” τραπεζιών σε καταστήματα εστίασεως είναι δυνατόν οι ΦΗΜ να έχουν εφοδιασθεί με ειδικό λογισμικό διαχείρισης ανοικτών λογαριασμών. 9.1.2. Για το σκοπό αυτό, κατά την εκτέλεση κάθε μιας παραγγελίας εκδίδονται ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΑΠΟΔΕΙΞΕΙΣ και παραδίδονται στον πελάτη σε κάθε σερβίρισμα. 9.1.3. Για το κλείσιμο ανοικτού λογαριασμού, εκδίδεται ΤΕΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΔΕΙΞΗ. 9.1.4. Δεν επιτρέπεται στις ΦΤΜ που λειτουργούν με πρόγραμμα εστιατορίου η έκδοση απλής νόμιμης απόδειξης. Υποχρεωτικά η συναλλαγή περιλαμβάνει το άνοιγμα λογαριασμού τραπεζιού με την έκδοση ενός τουλάχιστον δελτίου με την χαρακτηριστική ένδειξη «Προσωρινή Απόδειξη – Ακολουθεί Τελική Φορολογική Απόδειξη» και έπεται το κλείσιμο του λογαριασμού – τραπεζιού με την έκδοση του δελτίου της «Τελικής Φορολογικής Απόδειξης». 9.1.5. Η παραπάνω διαδικασία είναι δυνατόν να γίνεται σε μια κίνηση χειρισμού που περιλαμβάνει την συνεχόμενη έκδοση 2 δελτίων («Προσωρινή Απόδειξη – Ακολουθεί Τελική Φορολογική Απόδειξη» και «Τελική Φορολογική Απόδειξη»), στις περιπτώσεις που τα πωλούμενα προϊόντα δεν καταναλώνονται στους χώρους του καταστήματος του εστιατορίου... 9.2. 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... 8. Οι λεπτομέρειες της συναλλαγής, αρχόμενες στην 13η γραμμή μετά την ένδειξη «ΕΝΑΡΞΗ ΠΡΟΣΩΡΙΝΗΣ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ»: Μια τουλάχιστον γραμμή για κάθε είδος στην οποία αναγράφεται η ονομασία του είδους, η αξία, η ποσότητα του είδους και ο αντίστοιχος συντελεστής ΦΠΑ αριθμητικά π.χ. 6,5%. 13%, 24%, 36% ή 0%, στο δεξιό μέρος της αξίας του είδους... 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»... 9.3. Έκδοση Τελικής Φορολογικής Απόδειξης σε ΦΗΜ με πρόγραμμα Εστιατορίου. 9.3.1. Στην Τελική Φορολογική Απόδειξη αναφέρονται αναλυτικά τα είδη που καταναλώθηκαν και η συνολική τους αξία... 9.3.3. Οι εκπώσεις, οι επιστροφές και οι αυξήσεις αναγράφονται υποχρεωτικά στην Τελική Φορολογική Απόδειξη. Ειδικά το συνολικό ποσό των επιστροφών αναγράφεται διακεκριμένα ως πληροφοριακό στοιχείο...».

Επειδή, στην παρ. 5 του άρθρου 66 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «...Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του Κώδικα ως ανακριβή,...».

Επειδή, με το άρθρο 58Α του Ν.4987/2022 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, με το άρθρο 62 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία...».

Επειδή, με το άρθρο 64 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «... Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του 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, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 επ.). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που να στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000). Η αιτιολογία δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που δίδει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣτΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).

Επειδή, με τις αποφάσεις ΣτΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι αναιτιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως

αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣτΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Ειδικότερα η έκθεση ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 1148/1994). Εάν η οικεία έκθεση ελέγχου δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία, πρέπει να ακυρωθούν, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσής τους, οι προσβαλλόμενες πράξεις που έχουν στηριχθεί σε αυτήν. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την πράξη επιβολής προστίμου νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς της. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια της πράξης επιβολής προστίμου καθιστώντας τούτη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτής (πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 17/01/2024 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Δ' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ, προκύπτει ότι ελεγκτές της ανωτέρω υπηρεσίας επεξεργάστηκαν τα ηλεκτρονικά αρχεία (a.txt, b.txt, c.txt, d.txt, e.txt και s.txt) που παράχθηκαν από τον εν χρήσει ΦΗΜ με λογισμικό εστιατορίου, με αριθμό μητρώου FGB18..... και, αρχικά, διαπίστωσαν ότι η προσφεύγουσα εταιρεία προέβη στη συστηματική απομείωση των αξιών των πωληθέντων ειδών (φαγητών, ποτών κ.λπ.), σε 3.863 αποδείξεις λιανικής με ποσοστό από 40% έως 100%, το δε μέσο ποσοστό απομείωσης ανήλθε σε 59,79%, δίχως να αναφέρεται ο λόγος της απομείωσης (π.χ. έκπτωση), ενώ η πρακτική αυτή εφαρμόστηκε στο 29,77% των εκδοθέντων κατά τα ελεγχόμενα έτη φορολογικών στοιχείων.

Ειδικότερα, η ελεγκτική αρχή διαπίστωσε α) την μη αναγραφή συγκεκριμένων ποσοστών εκπτώσεων επί των τιμοκαταλόγων ή στην ιστοσελίδα και τους λογαριασμούς κοινωνικής δικτύωσης της προσφεύγουσας εταιρείας, β) τη μη σταθερή πολιτική εκπτώσεων, γ) την παροχή εκπτώσεων επί του συνόλου της απόδειξης και όχι επί συγκεκριμένων ειδών, δ) την παροχή εκπτώσεων άνω του 40% σε πλήθος αποδείξεων οι οποίες εκδόθηκαν με μεγάλη χρονική διαφορά από τα εκδοθέντα δελτία παραγγελίας, ε) την έκδοση πλήθους αποδείξεων με έκπτωση άνω του 40% με τις οποίες «έκλειναν» δελτία παραγγελίας διαφορετικών τραπεζιών, και στ) την έκδοση δελτίων παραγγελίας στα οποία δεν αναγράφονταν οι εκπτώσεις.

Βασίζόμενη στα ανωτέρω, η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι η συγκεκριμένη πρακτική της απομείωσης αξιών άνω του 40% παραπέμπει σε ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων. Έπειτα από λεπτομερή αντιστοίχιση των δελτίων παραγγελίας (είδος και αξία) και των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδων, η ελεγκτική αρχή συμπέρανε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία εξέδωσε ανακριβώς φορολογικά στοιχεία εσόδων σε 1.067 περιπτώσεις, συνολικής αξίας 128.400,49€, ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 103.548,78€ πλέον ΦΠΑ 24.851,71€ στη φορολογική περίοδο 01/01/2018 - 31/12/2018, σε 1.730 περιπτώσεις, συνολικής αξίας 216.467,71€, ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 183.007,52€ πλέον ΦΠΑ 33.460,19€ στη φορολογική περίοδο 01/01/2019 - 31/12/2019, και σε 1.066 περιπτώσεις, συνολικής αξίας 85.433,27€, ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 73.714,00€ πλέον ΦΠΑ 11.719,27€ στη φορολογική

περίοδο 01/01/2020 - 31/12/2020, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 8 έως 13 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Κατόπιν τούτου, συντάχθηκε η από 17/01/2024 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Δ' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α Ν.4987/2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ.

Επίσης, με το άρθρο 65 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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 εταιρεία ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα και κατά λαθεμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις και ότι η ελεγκτική αρχή δεν ανταπεξήλθε στο βάρος της απόδειξης ως προς την τέλεση των αποδιδόμενων παραβάσεων. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα εταιρεία διατείνεται ότι κατά την έναρξη του επιτόπιου ελέγχου ο τότε εκπρόσωπός της είχε επισημάνει τις διενεργούμενες εκπώσεις σε διάφορες περιπτώσεις, όπως αναφέρεται και στην έκθεση ελέγχου (σελ. 11). Προς επίρρωση του ισχυρισμού της συνυπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αντίγραφα των ατομικών συμβάσεων εργασίας με το προσωπικό, των ιδιωτικών συμφωνητικών με πελάτες (για διενέργεια εκδηλώσεων), συνεργάτες και πρακτορεία.

Επειδή, η πολιτική εκπώσεις που εφαρμόζε η προσφεύγουσα εταιρεία επιβεβαιώνεται από αναρτήσεις στην ιστοσελίδα της (για μέλη με συλλογή πόντων), τις συμβάσεις εργασίας με το προσωπικό, τα ιδιωτικά συμφωνητικά με πελάτες, προμηθευτές και συνεργαζόμενα πρακτορεία, οι οποίες δεν είναι υποχρεωτικό να περιορίζονται σε συγκεκριμένα είδη ούτε σε συγκεκριμένες ώρες της ημέρας, ούτε μάλιστα να έχουν συγκεκριμένο ποσοστό, ενώ σε κάθε περίπτωση, η αναγραφή των εκπώσεων επί των τιμοκαταλόγων και η ανάρτησή τους στην ιστοσελίδα και τους λογαριασμούς των μέσων κοινωνικής δικτύωσης δε συνιστούν προϋπόθεση για τη διενέργειά τους.

Επίσης, η διενέργεια εκπώσεων επί των παρεχόμενων προϊόντων και υπηρεσιών εκάστου επιχειρηματία αποτελεί δικαίωμά του, το οποίο αναγνωρίζεται από τη φορολογική νομοθεσία (βλ. και άρθρο 19 Κώδικα ΦΠΑ), καθώς άλλωστε υπάρχει ελευθερία καθορισμού της τιμής εκάστου προϊόντος (με εξαίρεση βέβαια τα προϊόντα εκείνα των οποίων η τιμή καθορίζεται νομοθετικά).

Επιπλέον, με δεδομένο ότι οι εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας εταιρείας για την πραγματοποίηση των εργασιών της (ξενοδοχείο, εστιατόριο, beach bar) έχουν ενιαία λειτουργική ενότητα, το ποσοστό των διενεργηθεισών εκπώσεων στα τμήματα της εστίασης επί των συνολικών ακαθαρίστων εσόδων κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη δεν παρουσιάζει έντονες διακυμάνσεις (11,58% στο έτος 2018, 13,94% στο έτος 2019 και 9,61% στο έτος 2020).

Περαιτέρω, με την παράγραφο 9.3.3 της ΠΟΛ.1220/2012 Α.Υ.Ο. (ΦΕΚ Β' 3517/31.12.2012) καθορίζεται συγκεκριμένα η διαδικασία χορήγησης εκπώσεων, οι οποίες αναγράφονται υποχρεωτικά στην τελική φορολογική απόδειξη, διαδικασία, που εν προκειμένω, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, ακολουθήθηκε από την προσφεύγουσα εταιρεία.

Επιπροσθέτως, από το περιεχόμενο της οικείας έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ δεν προκύπτουν εκείνα τα πραγματικά περιστατικά που δύνανται να συνθέσουν και να στοιχειοθετήσουν την παράβαση της ανακριβούς έκδοσης φορολογικού στοιχείου αξίας, ήτοι την

είσπραξη αντιτίμου πέραν της αναγραφόμενης στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, παρά μόνον η ελεγκτική αρχή ήχθη στο πόρισμα αυτό βάσει εικασιών και υποθέσεων.

Επειδή, εν προκειμένω, δεν υφίστανται άμεσες αποδείξεις που είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης της ανακριβούς έκδοσης στοιχείων. Από τα προαναφερθέντα είναι έκδηλο ότι η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σώμα τους και στην από 17/01/2024 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Δ' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ, για την στοιχειοθέτηση της παράβασης της ανακριβούς έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου (ΑΛΠ) εδράζεται επί διαπιστώσεων περί μη αναγραφής συγκεκριμένων ποσοστών εκπώσεων επί των τιμοκαταλόγων ή στην ιστοσελίδα και στους λογαριασμούς κοινωνικής δικτύωσης, μη σταθερής πολιτικής εκπώσεων, παροχής εκπώσεων επί του συνόλου της απόδειξης και όχι επί συγκεκριμένων ειδών, χρονικής απόστασης μεταξύ της έκδοσης δελτίων παραγγελίας και αποδείξεων, ήτοι στοιχεία που αποτελούν έμμεση συμπερασματική κρίση της φέρουσας στην προκειμένη περίπτωση το βάρος της απόδειξης ελεγκτικής αρχής.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί μη ανταπόκρισης της ελεγκτικής αρχής στο βάρος της απόδειξης προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός, παρελκούσης ως αλυσιτελούς της εξέτασης των έτερων προβαλλόμενων λόγων.

Αποφασίζουμε

την **αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ./27.11.2023 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... E.E.» με ΑΦΜ: 800897591 και συγκεκριμένα την **ακύρωση** των υπ' αριθ./31.01.2024,/31.01.2024 και/31.01.2024 πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022, των φορολογικών περιόδων 01/01/2018 - 31/12/2018, 01/01/2019 - 31/12/2019 και 01/01/2020 - 31/12/2020 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ./31.01.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο άρθρου 58Α παρ. 1 Ν.4987/2022	12.425,86€	0,00€	-12.425,86€

Η υπ' αριθ./31.01.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο άρθρου 58Α παρ. 1 Ν.4987/2022	16.730,10€	0,00€	-16.730,10€

**Η υπ' αριθ./31.01.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022
φορολογικής περιόδου 01/01/2020 - 31/12/2020**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο άρθρου 58Α παρ. 1 Ν.4987/2022	5.859,64€	0,00€	-5.859,64€

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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