



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 15.11.2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 2410

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332249

E-Mail : ded.thess@aaade.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 (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' 1440/27-07-2017).

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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή του του με Α.Φ.Μ. κατά της υπ' αρ.2024

οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αρ.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής του του, Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ασκούντος ατομική επιχείρηση (εστιατόριο), φόρος ύψους 34.141,34€ πλέον προστίμου άρθρου 58 του Ν.4987/2022 17.070,67€, ήτοι συνολικό ποσό 51.212,01€, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης ύψους 87.534,50€, η οποία θεωρήθηκε εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, προσauζάνοντας τα ακαθάριστα έσοδα του οικείου φορολογικού έτους.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από2024 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ Κομοτηνής, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα δυνάμει της υπ' αρ.2024 εντολής του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της υπ' αρ.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Κομοτηνής, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- 1) Η έκθεση ελέγχου της ανωτέρω φορολογικής αρχής, η οποία φέρει το βάρος της απόδειξης τέλεσης των καταλογιζόμενων σε βάρος του παραβάσεων, είναι ελλιπής, αόριστη και αναιτιολόγητη. Η ψαροταβέρνα του βρίσκεται στο μικρό χωριό (των 400-500 κατοίκων), γεγονός που δεν συνάδει με τα συμπεράσματα του ελέγχου αναφορικά με την προσδιορισθείσα αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, η οποία προέκυψε μετά από αντιπαραβολικό έλεγχο των δελτίων παραγγελίας και των εκδοθεισών αποδείξεων λιανικής

πώλησης. Δεν έλαβε υπόψη η φορολογική αρχή α) τον συντελεστή μικτού κέρδους β) το γεγονός ότι πλήθος παραγγελιών έμειναν ανεκτέλεστες) και γ) το ότι ορισμένες αποδείξεις αντικαταστάθηκαν με τιμολόγια πώλησης.

- 2) Παραβίαση βασικών αρχών του διοικητικού δικαίου και συγκεκριμένα: α) της αρχής της αμεροληψίας, β) της αρχής της αναλογικότητας, γ) της αρχής της χρηστής διοίκησης, δ) της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή στο άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 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. 2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου....3. Ο Διοικητής μπορεί, με απόφασή του, να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδωγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παρόν, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

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

Επειδή με το άρθρο 76 του Ν. 5104/2024 (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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 33 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) «2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.....».

Επειδή στο άρθρο 36 παρ. 6 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου)».

Επειδή με το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 (Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας) (ΦΕΚ97Α/17-05-1999) 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 μόνον 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 παράγραφο 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1§2γ του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.): « 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».

Επειδή στο άρθρο 5 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) 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..... 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. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων..... 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. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.....».

Επειδή στο άρθρο 12 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) 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.....9. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων δύναται να τίθενται σε εφαρμογή τεχνικές προδιαγραφές, καθώς και πληροφοριακά και λειτουργικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που είναι, σύμφωνα με τις βέλτιστες Ευρωπαϊκές πρακτικές, με σκοπό τη διασφάλιση της αυθεντικότητας και της ακεραιότητας των εκδιδόμενων

στοιχείων λιανικής πώλησης. Με την ίδια απόφαση δύναται να ρυθμίζονται θέματα σχετικά με την εφαρμογή των εν λόγω τεχνικών προδιαγραφών».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν. 4308/2014: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής.....».

Επειδή στο άρθρο 21 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.....».

Επειδή σύμφωνα με την Α1413/2019 απόφαση της Α.Α.Δ.Ε.:

«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 αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, τηρούμενης της διαδικασίας του άρθρου 28 του ν. 4174/2013.

3. Στην εντολή φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με τα ανωτέρω γίνεται αναφορά ότι αυτή εκδίδεται κατ' εφαρμογή της παρούσας.

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.

5. Οι διατάξεις των άρθρων 18 και 19 του ν. 4174/2013, όπως αυτές τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 397 του ν. 4512/2018 (Α' 5), σύμφωνα με τις οποίες παρέχεται η δυνατότητα για υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, έχουν εφαρμογή και για τις εντολές φορολογικού ελέγχου που εκδίδονται κατ' εφαρμογή της παρούσας.

6. Ο διενεργούμενος έλεγχος δεν αναζητά και δεν επεκτείνεται στο σύνολο των στοιχείων και πληροφοριών που τυχόν διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, προκειμένου να ολοκληρώνεται σε σύντομο χρονικό διάστημα και σε κάθε περίπτωση εντός δέκα πέντε (15) ημερών από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογουμένου ή σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ.....8. Στην έκθεση ελέγχου, που συντάσσεται στο πλαίσιο διενέργειας των προαναφερόμενων μερικών ελέγχων γραφείου, διατυπώνεται ρητή επιφύλαξη για το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να επανέλθει, σε επόμενο χρόνο, με άλλη εντολή, που εμπεριέχει τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο, για να διενεργήσει άλλο μερικό ή πλήρη έλεγχο. Προς τούτο η Φορολογική Διοίκηση, εφόσον κρίνει ότι συντρέχει περίπτωση, αξιολογώντας και την υφισταμένη παράβαση της μη έκδοσης ή της έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/λογιστικού αρχείου (παραστατικού), δύναται να προσδιορίσει τη φορολογητέα ύλη και κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 27 του ν. 4174/2013 και 28 του ν. 4172/2013.....».

Επειδή το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.).... Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη.... ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να

προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) - πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού] Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.). ... [σκεπτικό της 884/16 απόφασης του ΣτΕ]

Επειδή στο άρθρο 77 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) 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 στην προκειμένη περίπτωση από τα διαλαμβανόμενα στην από2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, καθώς και στην επισυναπτόμενη από 2024 έκθεση ελέγχου ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4987/2022 της Δ' Υποδιεύθυνσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης προκύπτουν τα ακόλουθα:

Με αφορμή τις παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων (αποδείξεων λιανικής πώλησης), που είχαν διαπιστωθεί σε βάρος του προσφεύγοντος στο πλαίσιο προηγούμενου ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης Δ' Υποδιεύθυνση (Τμήμα 2) προληπτικών ελέγχων, και προκειμένου να καταλογιστούν οι διαφορές φορολογητέου εισοδήματος και Φ.Π.Α. που προέκυψαν, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ Κομοτηνής η υπ' αριθμ.2024 εντολή ελέγχου, μεταξύ άλλων, και για το φορολογικό έτος 2020. Ο έλεγχος που διενεργήθηκε από την εν λόγω φορολογική αρχή περιορίστηκε στον καταλογισμό φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. ως προς την αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη που προέκυψε από την μη έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης, βάσει της Α 1413/2019 απόφασης της ΑΑΔΕ.

Όπως προαναφέρθηκε, είχε προηγηθεί ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, δυνάμει των υπ' αρ. /2021 & /10.10.2023 εντολών, κατά τον οποίο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων στο φορολογικό έτος 2020 δεν εξέδωσε τουλάχιστον 141 φορολογικά στοιχεία εσόδου συνολικής αξίας 100.086,05€ (καθαρής αξίας 87.534,50€ πλέον Φ.Π.Α. 12.551,55€). Αναλυτικότερα, η ανωτέρω φορολογική αρχή διενήργησε αρχικά έλεγχο στα αρχεία που δημιούργησε η ΕΑΦΔΣΣ με αρ. μητρώου FGF και συγκεκριμένα στα αρχεία a-txt που αφορούσαν αποδείξεις λιανικών συναλλαγών και δελτία παραγγελίας που εκδόθηκαν ώστε να διαπιστωθεί αν τηρήθηκαν τα

οριζόμενα στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1220/2012. Στον έλεγχο αυτό συμπεριλήφθηκαν και τα στοιχεία χονδρικής πώλησης, εκδοθέντα, είτε μηχανογραφικά χωρίς την χρήση της ΕΑΦΔΣΣ είτε χειρόγραφα, και για τα οποία είχαν εκδοθεί σημασμένα από τον Φ.Η.Μ. Δελτία Παραγγελίας. Επίσης συμπεριλήφθηκαν οι Αποδείξεις Επιστροφής Λιανικών Συναλλαγών, με τις οποίες ακυρώνονταν αποδείξεις λιανικών συναλλαγών που εκδόθηκαν επίσης με την χρήση του Φ.Η.Μ. Από τον έλεγχο των αρχείων της επιχείρησης διαπιστώθηκε ότι εκδίδονταν αποδείξεις λιανικής πώλησης χωρίς να αναφέρεται ούτε το πλήθος αλλά ούτε και ο αύξων αριθμός των Δελτίων Παραγγελίας για τα οποία εκδόθηκαν, γεγονός που καθιστούσε αδύνατο τον αντιπαραβολικό έλεγχο των εκδοθέντων Δελτίων Παραγγελίας με τα αντίστοιχα στοιχεία εσόδων. Για το λόγο αυτό, ο έλεγχος προχώρησε στην σύγκριση των αρχείων .txt ανά ηλεκτρονικό φάκελο όπου περιλαμβάνονταν όλα τα εκδοθέντα .txt αρχεία των ημερήσιων κινήσεων.

Από τον έλεγχο των αρχείων αυτών, αλλά και των εκδοθέντων Τιμολογίων Πώλησης (χειρόγραφων και μηχανογραφικών) και των Αποδείξεων Επιστροφής Λιανικών Συναλλαγών, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων εξέδιδε δελτία παραγγελίας χωρίς όμως στη συνέχεια να εκδίδει τα προβλεπόμενα παραστατικά εσόδων (Απόδειξη Λιανικής Πώλησης ή Τιμολόγιο Πώλησης). Αυτό είχε ως αποτέλεσμα οι ημερήσιες πωλήσεις, όπως αυτές αποτυπώνονταν στις ημερήσιες εκδοθείσες Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης ανά ηλεκτρονικό φάκελο ή στα εκδοθέντα κατά περίπτωση Τιμολόγια Πώλησης, να υπολείπονται των ημερήσιων πωλήσεων όπως αυτές αποτυπώνονταν στα εκδοθέντα δελτία παραγγελίας του ίδιου φακέλου.

Η εν λόγω διαφορά κρίθηκε από τον έλεγχο ότι συνιστά μη έκδοση τουλάχιστον ενός φορολογικού στοιχείου ανά φάκελο ημερήσιων κινήσεων, με αξία μη έκδοσης τη διαφορά των αξιών αυτών (στην οποία συμπεριλαμβανόταν ο Φ.Π.Α. με συντελεστή 24% και 13%)

Οι διαπιστωθείσες ημερήσιες διαφορές αποτυπώνονται αναλυτικά στον ακόλουθο πίνακα:

Α/Α	Α/Α ΦΑΚΕΛΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ ΔΕΛΤΙΟΥ ΑΝΑΦΟΡΑΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΔΕΛΤΙΩΝ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΑΛΠ &ΤΙΜ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΜΕΤΑΞΥ ΕΚΔΟΘΕΝΤΩΝ ΔΠ ΜΕ ΑΛΠ &ΤΙΜ
1	1537	3/1/2020	261,20	171,80	89,40
2	1538	4/1/2020	600,90	568,80	32,10
3	1539	5/1/2020	3.323,10	1.603,05	1.720,05
4	1540	6/1/2020	3.731,45	2.920,20	811,25
5	1541	7/1/2020	336,80	109,60	227,20
6	1542	8/1/2020	81,90	44,50	37,40
7	1545	11/1/2020	763,17	647,65	115,52
8	1546	12/1/2020	2.522,00	1.659,20	862,80
9	1547	13/1/2020	509,70	339,50	170,20
10	1552	18/1/2020	435,00	396,30	38,70
11	1553	19/1/2020	3.446,40	2.091,20	1.355,20
12	1558	25/1/2020	429,30	406,70	22,60
13	1559	26/1/2020	3.736,45	2.767,90	968,55
14	1562	29/1/2020	110,50	110,00	0,50

15	1563	30/1/2020	101,00	69,40	31,60
16	1564	1/2/2020	1.400,40	926,00	474,40
17	1565	2/2/2020	4.434,65	2.961,45	1.473,20
18	1566	3/2/2020	163,20	142,80	20,40
19	1571	8/2/2020	697,10	571,50	125,60
20	1572	9/2/2020	3.673,55	2.595,50	1.078,05
21	1575	12/2/2020	191,30	182,80	8,50
22	1577	14/2/2020	270,40	211,50	58,90
23	1578	15/2/2020	365,50	278,80	86,70
24	1579	16/2/2020	4.961,64	3.381,14	.1.580,50
25	1580	17/2/2020	80,90	79,90	1,00
26	1582	19/2/2020	497,80	496,40	1,40
27	1584	22/2/2020	1.227,30	844,20	383,10
28	1585	23/2/2020	3.044,75	1.950,75	1.094,00
29	1586	24/2/2020	301,60	195,00	106,60
30	1587	25/2/2020	313,80	207,70	106,10
31	1588	26/2/2020	365,85	293,25	72,60
32	1589	27/2/2020	388,20	361,40	26,80
33	1591	29/2/2020	1.434,70	1.400,20	34,50
34	1592	1/3/2020	5.175,85	4.310,30	865,55
35	1593	2/3/2020	7.290,30	6.177,55	1.112,75
36	1594	3/3/2020	568,10	537,20	30,90
37	1597	6/3/2020	157,60	129,40	28,20
38	1598	7/3/2020	617,95	470,65	147,30
39	1599	8/3/2020	3.555,05	2.222,35	1.332,70
40	1603	12/3/2020	240,40	211,50	28,90
41	1608	28/5/2020	360,80	307,20	53,60
42	1610	30/5/2020	1.954,10	1.140,70	813,40
43	1611	31/5/2020	3.107,70	1.864,10	1.243,60
44	1613	3/6/2020	138,00	98,60	39,40
45	1614	4/6/2020	670,80	568,60	102,20
46	1616	6/6/2020	1.044,10	922,90	121,20
47	1617	7/6/2020	5.445,90	3.614,30	1.831,60
48	1618	8/6/2020	5.329,93	3.929,05	1.400,88
49	1620	9/6/2020	79,00	78,70	0,30
50	1621	10/6/2020	260,10	224,80	35,30
51	1623	12/6/2020	227,40	172,20	55,20
52	1624	13/6/2020	1.904,35	1.331,20	573,15
53	1625	14/6/2020	4.514,30	2.811,40	1.702,90
54	1628	18/6/2020	980,15	539,10	441,05
55	1629	19/6/2020	326,85	269,75	57,10
56	1630	20/6/2020	2.641,30	1.585,70	1.055,60
57	163 í	21/6/2020	2.693,00	1.209,90	1.483,10
58	1633	23/6/2020	516,80	439,40	77,40
59	1634	24/6/2020	523,90	250,70	273,201
60	1635	25/6/2020	813,70	454,40	359,30
61	1636	26/6/2020	918,50	312,20	606,30
62	1637	27/6/2020	3.377,00	2.050,70	1.326,30
63	1638	28/6/2020	5.924,60	4.866,00	1.058,60

64	1639	29/6/2020	1.384,60	789,50	595,10
65	1640	30/6/2020	592,70	445,80	146,90
66	1641	1/7/2020	1.206,19	711,69	494,50
67	1642	2/7/2020	827,20	508,70	318,50
68	1643	3/7/2020	1.108,10	605,60	502,50
69	1644	4/7/2020	4.103,04	2.445,92	1.657,12
70	1645	5/7/2020	5.489,50	4.154,50	1.335,00
71	1646	6/7/2020	1.059,70	597,90	461,80
72	1647	7/7/2020	864,70	517,30	347,40
73	1648	8/7/2020	1.064,60	557,40	507,20
74	1649	9/7/2020	885,40	563,00	322,40
75	1650	10/7/2020	1.466,75	840,40	626,35
76	1651	11/7/2020	3.869,85	2.023,90	1.845,95
77	1652	12/7/2020	5.446,75	4.145,95	1.300,80
78	1653	13/7/2020	610,50	518,60	91,90
79	1654	14/7/2020	921,30	661,60	259,70
80	1655	15/7/2020	1.581,30	1.157,70	423,60
- - 81	1656	16/7/2020	1.203,20	806,55	396,65
82	1657	17/7/2020	2.350,60	1.594,10	756,50
83	1658	18/7/2020	3.761,60	2.701,80	1.059,80
84	1659	19/7/2020	4.835,55	3.327,55	1.508,00
85	1661	21/7/2020	863,30	713,90	149,40
86	1662	22/7/2020	1.670,70	1.057,10	613,60
87	1663	23/7/2020	1.659,90	990,40	669,50
88	1664	24/7/2020	1.867,00	1.129,80	737,20
89	1665	25/7/2020	3.561,30	2.159,00	1.402,30
90	1666	26/7/2020	6.261,35	5.101,65	1.159,70
91	1667	27/7/2020	1.063,50	448,80	614,70
92	1668	28/7/2020	1.085,70	543,90	541,80
93	1669	29/7/2020	2.757,50	1.271,20	1.486,30
94	1670	30/7/2020	2.180,65	1.411,40	769,25
95	1671	31/7/2020	2.847,80	1.630,00	1.217,80
96	1672	1/8/2020	5.341,95	2.718,20	2.623,75
97	1673	2/8/2020	5.673,10	4.219,45	1.453,65
98	1674	3/8/2020	2.634,00	1.720,80	913,20
99	1675	4/8/2020	3.040,10	1.434,50	1.605,60
100	1676	5/8/2020	3.367,30	1.636,95	1.730,35
101	1677	6/8/2020	3.531,38	2.049,00	1.482,38
102	1678	7/8/2020	3.025,50	1.640,05	1.385,45
103	1679	8/8/2020	3.847,90	2.421,30	1.426,60
104	1680	9/8/2020	5.892,75	4.078,90	1.813,85
105	1682	10/8/2020	2.061,60	1.367,70	693,90
106	1583	11/8/2020	3.370,30	2.056,10	1.311,20
107	1684	12/8/2020	2.993,90	2.066,45	927,45 j
108	1685	13/8/2020	2.262,75	1.285,35	977,40
109	1686	14/8/2020	4.550,80	2.716,29	1.834,51
110	1687	15/8/2020	5.990,75	4.377,20	1.613,55
111	1688	16/8/2020	5.091,30	4.279,30	812,00
112	1689	17/8/2020	2.590,14	1.435,90	1.154,24
113	1690	18/8/2020	2.971,80	1.999,10	972,70

114	1691	19/8/2020	2.729,60	1.294,60	1.435,00
115	1692	20/8/2020	2.828,15	1.582,60	1.245,55
116	1693	21/8/2020	3.354,65	2.065,70	1.288,95
117	1694	22/8/2020	3.978,25	2.664,15	1.314,10
118	1695	23/8/2020	5.851,45	4.135,70	1.715,75
119	1696	24/8/2020	2.168,90	1.147,60	1.021,30
120	1697	25/8/2020	1.487,45	1.241,55	245,90
121	1698	26/8/2020	1.906,04	1.269,24	636,80
122	1699	27/8/2020	2.019,10	1.073,60	945,50
123	1700	28/8/2020	3.013,35	2.009,70	1.003,65
124	1701	29/8/2020	6.086,10	4.899,50	1.186,60
125	1702	30/8/2020	5.613,05	4.344,75	1.268,30
126	1703	31/8/2020	788,80	649,00	139,80
127	1704	1/9/2020	918,35	674,85	243,50
128	1705	2/9/2020	1.562,50	1.040,70	521,80
129	1706	3/9/2020	958,90	545,40	413,50
130	1707	4/9/2020	814,20	645,50	168,70
131	1708	5/9/2020	4.129,85	2.551,75	1.578,10
132	1709	6/9/2020	5.737,65	4.633,05	1.104,60
133	1711	8/9/2020	779,75	582,25	197,50
134	1712	9/9/2020	388,00	361,10	26,90
135	1713	10/9/2020	559,45	481,30	78,15
136	1715	12/9/2020	2.022,60	1.370,15	652,45
137	1716	13/9/2020	4.894,85	3.933,60	961,25
138	1717	14/9/2020	556,20	428,70	127,50
139	1718	15/9/2020	131,80	131,70	0,10
140	1720	17/9/2020	245,80	238,80	7,00
141	1721	18/9/2020	52,00	20,60	31,40
ΣΥΝΟΛΟ					100.086,05

Μετά την αποφορολόγηση, η καθαρή αξία των αποκρυβείσων συναλλαγών προσδιορίστηκε στο ποσό των 87.534,50€ και ο αναλογών και μη αποδοθείς Φ.Π.Α. σε 12.551,55€. Ειδικότερα, με συντελεστή Φ.Π.Α. 13% υπολογίστηκαν αποκρυβείσες φορολογητέες εκροές ύψους 76.879,34€ και με συντελεστή Φ.Π.Α. 24% αποκρυβείσες φορολογητέες εκροές ύψους 10.655,16€.

Επειδή ο προσφεύγων διατείνεται ότι τα συμπεράσματα του ελέγχου δεν συνάδουν με την πραγματική εικόνα της επιχείρησής του, καθόσον η ψαροταβέρνα του βρίσκεται στο μικρό χωριό (των 400-500 κατοίκων). Περαιτέρω, ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη της κρίσιμα ζητήματα όπως α) τον συντελεστή μικτού κέρδους της επιχείρησης β) το ότι πλήθος παραγγελιών έμειναν ανεκτέλεστες) και γ) το ότι ορισμένες αποδείξεις αντικαταστάθηκαν με τιμολόγια πώλησης.

Επειδή η περιοχή στην οποία δραστηριοποιείται ο προσφεύγων (.....) μπορεί να είναι ένα χωριό με λίγους μόνιμους κατοίκους, ταυτόχρονα όμως πρόκειται για έναν σημαντικό τουριστικό προορισμό της περιοχής και ιδιαίτερο πόλο έλξης ιδίως κατά τους καλοκαιρινούς μήνες.

Περαιτέρω, αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί ύπαρξης διαφορετικών οικονομικών δεδομένων κατά τα προηγούμενα έτη (σε ημερήσιους τζίρους, συντελεστή μεικτού κέρδους] σημειώνεται ότι αυτά προκύπτουν από τα δηλωθέντα στις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. οικονομικά στοιχεία, τα οποία δεν έχουν ελεγχθεί από την φορολογική αρχή.

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ακυρώσεων παραγγελιών κατά τις ημέρες αιχμής, προβάλλεται αόριστα χωρίς συγκεκριμένα στοιχεία. Περαιτέρω, ο προσφεύγων υποστηρίζει αβάσιμα ότι η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη της το γεγονός ότι πλήθος αποδείξεων λιανικής πώλησης αντικαταστάθηκαν με τιμολόγια πώλησης καθόσον υπήρχαν πολλοί πελάτες που το ζητούσαν εκ των υστέρων. Όπως προαναφέρθηκε, ο έλεγχος πριν προσδιορίσει το ύψος της αποκρυσβαίσεως φορολογητέας ύλης στο υπό κρίση φορολογικό έτος εξέτασε το σύνολο των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) που προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα συμπεριλαμβανομένων και των εκδοθέντων τιμολογίων πώλησης.

Επειδή η προσβαλλόμενη πράξη είναι σαφώς και ειδικώς αιτιολογημένη, με αναλυτική αναφορά στην οικεία έκθεση ελέγχου στο νομικό πλαίσιο που ρυθμίζει την έκδοσή της και στα πραγματικά περιστατικά που υπάγονται σε αυτό.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί του αντιθέτου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και

καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης.

Επειδή με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος. Ως εκ τούτου δεν τίθεται ζήτημα παραβίασης των αρχών της αμεροληψίας και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη.

Επειδή σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟλΣτΕ 990/2004, ΣτΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβίασεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης των αρχών της της αμεροληψίας, της αναλογικότητας, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ. ηλεκτρονικής υποβολής/.....2024 ενδικοφανούς προσφυγής του του, Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:
Υπ' αριθ.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/
πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
Κομοτηνής

	Ποσό καταλογισμού
Διαφορά φόρου εισοδήματος	34.141,34€
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν. 4987/2022	17.070,67€
Συνολικό ποσό για καταβολή	51.212,01€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.