



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 15.11.2024

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

Αριθμός απόφασης: 2408

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332249
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 (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 από 2024 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 2019 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/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 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 από 2024 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 αριθμό 2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ασκούντος ατομική επιχείρηση (εστιατόριο), φόρος ύψους 82.345,72€ πλέον προστίμου άρθρου 58 του Ν. 4987/2022 41.172,86€ και εισφοράς αλληλεγγύης 15.847,51€, ήτοι συνολικό ποσό 139.366,09€, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης ύψους 192.862,75€, η οποία θεωρήθηκε εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, προσαυξάνοντας τα ακαθάριστα έσοδα του οικείου φορολογικού έτους.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 2024 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 2019 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 αναπαισιολόγητη. 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 της επιχείρησης 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 φορολογουμένου.

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 ύπαρξης 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.... ελλείψει 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 από 2024 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 2019. 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 2019 δεν εξέδωσε τουλάχιστον 227 φορολογικά στοιχεία εσόδου συνολικής αξίας 224.492,09€ (καθαρής αξίας 192.862,75€ πλέον Φ.Π.Α. 31.629,34€). 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 συμπεριλαμβάνονταν 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	1214	2/1/2019	2.072,30	1.395,50	676,80
2	1218	6/1/2019	3.911,20	2.739,50	1.171,70
3	1224	13/1/2019	2.395,85	1.650,25	745,60
4	1225	14/1/2019	289,40	260,00	29,40
5	1228	17/1/2019	125,00	123,40	1,60
6	1229	18/1/2019	137,10	136,70	0,40
7	1230	19/1/2019	505,00	488,60	16,40
8	1231	20/1/2019	1.816,85	860,60	956,25
9	1233	22/1/2019	224,40	185,40	39,00
10	1234	24/1/2019	57,90	33,70	24,20
11	1237	27/1/2019	3.371,99	1.624,30	1.747,69
12	1242	1/2/2019	111,60	107,60	4,00
13	1244	3/2/2019	3.911,58	2.148,22	1.763,36
14	1245	4/2/2019	280,68	233,78	46,90
15	1246	5/2/2019	240,60	239,10	1,50
16	1247	6/2/2019	261,10	91,40	169,70
17	1249	9/2/2019	1.607,30	783,70	823,60
18	1250	10/2/2019	4.797,50	2.833,10	1.964,40
19	1255	14/2/2019	320,10	251,10	69,00
20	1256	16/2/2019	1.500,40	813,70	686,70
21	1257	17/2/2019	4.965,99	3.347,24	1.618,75
22	1258	18/2/2019	202,10	157,50	44,60
23	1260	20/2/2019	147,80	145,90	1,90
24	1261	21/2/2019	161,70	136,80	24,90
25	1263	23/2/2019	170,00	145,30	24,70
26	1264	24/2/2019	483,15	185,40	297,75
27	1268	28/2/2019	269,55	237,90	31,65
28	1269	1/3/2019	298,10	257,90	40,20
29	1271	3/3/2019	4.106,90	2.066,85	2.040,05
30	1274	6/3/2019	191,60	176,50	15,10
31	1277	9/3/2019	1.673,31	1.550,70	122,61
32	1278	10/3/2019	6.710,25	4.052,35	2.657,90
33	1279	11/3/2019	7.142,54	5.872,50	1.270,04
34	1282	14/3/2019	248,20	245,20	3,00
35	1284	16/3/2019	1.546,10	1.250,00	296,10
36	1285	17/3/2019	6.044,55	4.205,15	1.839,40
37	1286	18/3/2019	215,30	170,10	45,20
38	1287	19/3/2019	2.505,70	795,10	1.710,60
39	1288	20/3/2019	149,70	118,40	31,30
40	1290	22/3/2019	437,30	371,30	66,00
41	1291	23/3/2019	2.082,53	1.117,20	965,33
42	1292	24/3/2019	5.635,72	3.692,47	1.943,25
43	1293	25/3/2019	5.564,25	3.673,30	1.890,95
44	1294	26/3/2019	373,20	345,10	28,10
45	1296	28/3/2019	1.640,00	898,70	741,30

46	1298	30/3/2019	1 192,40	375,95	315,15
47	1299	31/3/2019	5.280,85	3.387,35	1.893,50
48	1300	1/4/2019	533,10	496,50	36,60
49	1303	4/4/2019	344,10	244,00	100,10
50	1305	6/4/2019	1.955,75	1.176,90	778,85
51	1306	7/4/2019	3.385,60	2.316,35	1.069,25
52	1310	11/4/2019	380,16	280,30	99,86
53	1312	13/4/2019	1.825,85	1.547,35	278,50
54	1313	14/4/2019	3.666,78	2.968,92	697,86
55	1319	20/4/2019	1.590,80	1.169,95	420,85
56	1320	21/4/2019	5.641,65	3.864,70	1.776,95
57	1321	22/4/2019	720,30	539,50	180,80
58	1322	23/4/2019	551,90	288,80	263,10
59	1323	24/4/2019	417,60	366,30	51,30
60	1324	29/4/2019	3.423,03	2.434,83	988,20
61	1325	30/4/2019	491,50	442,90	48,60
62	1326	1/5/2019	5.921,22	4.100,22	1.821,00
63	1327	2/5/2019	686,20	575,20	111,00
64	1328	3/5/2019	790,30	718,90	71,40
65	1329	4/5/2019	2.087,50	1.022,30	1.065,20
66	1330	5/5/2019	3.404,70	1.505,25	1.899,45
67	1331	6/5/2019	119,00	116,90	2,10
68	1333	8/5/2019	102,50	97,70	4,80
69	1335	10/5/2019	263,20	262,00	1,20
70	1336	11/5/2019	2.178,80	1.576,30	602,50
71	1337	12/5/2019	4.422,65	3.416,20	1.006,45
72	1338	13/5/2019	97,80	94,80	3,00
73	1339	14/5/2019	569,20	364,90	204,30
74	1342	17/5/2019	851,10	531,80	319,30
75	1343	18/5/2019	1.441,00	874,50	566,50
76	1344	19/5/2019	4.755,25	3.290,90	1.464,35
77	1345	20/5/2019	263,40	221,60	41,80
78	1347	22/5/2019	658,65	497,55	161,10
79	1348	23/5/2019	297,40	181,80	115,60
80	1350	25/5/2019	1.484,85	965,25	519,60
81	1351	26/5/2019	4.922,25	2.949,20	1.973,05
82	1354	29/5/2019	409,30	383,40	25,90
83	1356	31/5/2019	542,91	440,31	102,60
84	1357	1/6/2019	2.435,95	1.291,10	1.144,85
85	1358	2/6/2019	5.280,25	2.800,30	2.479,95
86	1359	3/6/2019	329,90	247,80	82,10
87	1360	4/6/2019	1.984,85	613,60	1.371,25
88	1361	5/6/2019	1.933,70	833,60	1.100,10
89	1362	6/6/2019	1.100,15	509,80	590,35
90	1363	7/6/2019	1.478,25	815,20	663,05
91	1364	8/6/2019	3.568,30	1.850,80	1.717,50
92	1365	9/6/2019	5.623,00	3.535,45	2.087,55
93	1366	10/6/2019	353,10	320,70	32,40
94	1368	12/6/2019	504,95	458,55	46,40
95	1369	13/6/2019	254,95	202,75	52,20

96	1370	14/6/2019	1.353,45	667,55	685,90
97	1371	15/6/2019	3.098,45	1.532,40	1.566,05
98	1372	16/6/2019	5.648,10	4.534,00	1.114,10
99	1373	17/6/2019	5.348,00	4.085,90	1.262,10
100	1374	18/6/2019	438,60	250,20	188,40
101	1375	19/6/2019	1.244,80	1.226,80	18,00
102	1376	20/6/2019	1.729,75	595,75	1.134,00
103	1377	21/6/2019	2.376,42	1.436,00	940,42
104	1378	22/6/2019	6.285,03	3.652,00	2.633,03
105	1379	23/6/2019	6.388,30	4.343,45	2.044,85
106	1380	24/6/2019	2.868,28	1.357,80	1.510,48
107	1381	25/6/2019	947,95	421,00	526,95
108	1382	26/6/2019	1.264,30	770,40	493,90
109	1383	27/6/2019	1.972,10	859,90	1.112,20
110	1384	28/6/2019	1.334,50	520,70	813,80
111	1386	29/6/2019	5.473,10	3.779,10	1.694,00
112	1387	30/6/2019	5.944,80	4.012,70	1.932,10
113	1388	1/7/2019	1.214,55	528,55	686,00
114	1389	2/7/2019	1.666,40	579,70	1.086,70
115	1390	3/7/2019	2.130,50	1.432,15	698,35
116	1391	4/7/2019	1.725,60	820,80	904,80
117	1392	5/7/2019	1.277,60	673,70	603,90
118	1393	6/7/2019	4.404,50	2.672,10	1.732,40
119	1394	7/7/2019	6.316,10	4.751,00	1.565,10
120	1395	8/7/2019	1.461,60	820,30	641,30
121	1396	9/7/2019	1.870,50	895,30	975,20
122	1397	10/7/2019	1.775,65	872,85	902,80
123	1398	11/7/2019	2.186,40	1.020,70	1.165,70
124	1399	12/7/2019	4.228,45	2.632,45	1.596,00
125	1400	13/7/2019	4.565,35	2.127,50	2.437,85
126	1401	14/7/2019	3.331,20	2.320,60	1.010,60
127	1402	15/7/2019	1.582,60	599,50	983,10
128	1403	16/7/2019	1.384,25	719,75	664,50
129	1404	17/7/2019	3.025,65	1.351,30	1.674,35
130	1405	18/7/2019	2.916,10	1.481,60	1.434,50
131	1406	19/7/2019	4.649,43	2.073,23	2.576,20
132	1407	20/7/2019	7.604,20	3.037,35	4.566,85
133	1408	21/7/2019	7.576,25	5.445,75	2.130,50
134	1409	22/7/2019	2.594,60	1.482,10	1.112,50
135	1410	23/7/2019	2.273,60	1.047,80	1.225,80
136	1411	24/7/2019	2.419,65	878,10	1.541,55
137	1412	25/7/2019	1.857,35	775,50	1.081,85
138	1413	26/7/2019	5.042,55	2.517,55	2.525,00
139	1414	27/7/2019	5.982,80	4.068,10	1.914,70
140	1415	28/7/2019	6.313,55	4.428,35	1.885,20
141	1416	29/7/2019	2.578,30	1.165,60	1.412,70
142	1417	30/7/2019	1.750,35	765,80	984,55
143	1418	31/7/2019	3.301,79	1.586,25	1.715,54
144	1419	01/08/2019	3.040,75	1.453,30	1.557,45
145	1420	02/08/2019	4.929,55	2.275,55	2.654,00

146	1421	3/8/2019	6.237,75	3.601,80	2.635,95
147	1422	4/8/2019	7.786,05	5.775,50	2.010,55
148	1423	5/8/2019	3.518,27	1.722,20	1.796,07
149	1424	6/8/2019	5.233,70	2.728,90	2.504,80
150	1425	7/8/2019	3.123,10	1.659,20	1.463,90
151	1426	8/8/2019	3.574,82	1.387,30	2.187,52
152	1427	9/8/2019	4.300,30	2.094,55	2.205,75
153	1428	10/8/2019	6.712,00	3.687,35	3.024,65
154	1429	11/8/2019	6.267,30	4.545,60	1.721,70
155	1430	12/8/2019	4.577,90	2.063,00	2.514,90
156	1431	13/8/2019	3.783,85	1.621,60	2.162,25
157	1432	14/8/2019	6.338,70	3.288,40	3.050,30
158	1433	15/8/2019	8.611,63	6.405,40	2.206,23
159	1434	16/8/2019	4.466,60	1.633,80	2.832,80
160	1435	17/8/2019	5.366,85	3.505,95	1.860,90
161	1436	18/8/2019	6.601,61	5.073,65	1.527,96
162	1437	19/8/2019	2.519,50	1.024,30	1.495,20
163	1438	20/8/2019	5.592,00	3.954,80	1.637,20
164	1439	21/8/2019	2.952,18	1.449,55	1.502,63
165	1440	22/8/2019	3.346,85	1.566,35	1.780,50
166	1441	23/8/2019	3.787,90	1.800,00	1.987,90
167	1442	24/8/2019	4.822,40	2.889,45	1.932,95
168	1443	25/8/2019	5.686,00	4.180,30	1.505,70
169	1444	26/8/2019	2.913,90	1.346,65	1.567,25
170	1445	27/8/2019	2.537,35	1.409,45	1.127,90
171	1446	28/8/2019	2.768,85	994,10	1.774,75
172	1447	29/8/2019	2.819,05	1.760,55	1.058,50
173	1448	30/8/2019	2.754,45	1.366,60	1.387,85
174	1449	31/8/2019	3.992,80	1.966,80	2.026,00
175	1450	1/9/2019	5.344,37	3.611,45	1.732,92
176	1451	2/9/2019	1.744,50	473,30	1.271,20
177	1452	3/9/2019	2.253,10	597,70	1.655,40
178	1453	4/9/2019	1.726,85	787,70	939,15
179	1454	5/9/2019	1.853,15	623,80	1.229,35
180	1455	6/9/2019	953,00	439,50	513,50
181	1456	13/9/2019	1.402,30	539,10	863,20
182	1457	14/9/2019	3.808,40	1.596,20	2.212,20
183	1458	15/9/2019	4.870,20	3.348,00	1.522,20
184	1460	17/9/2019	596,10	359,50	236,60
185	1461	18/9/2019	301,55	280,20	21,35
186	1462	19/9/2019	235,80	232,70	3,10
187	1463	20/9/2019	202,80	155,60	47,20
188	1464	21/9/2019	2.318,85	746,40	1.572,45
189	1465	22/9/2019	3.924,40	2.074,50	1.849,90
190	1470	27/9/2019	1.130,10	859,70	270,40
191	1471	28/9/2019	1.749,95	949,45	800,50
192	1472	29/9/2019	4.482,90	3.118,10	1.364,80
193	1473	30/9/2019	627,45	oll,45	16,00l
194	1474	1/10/2019	846,60	789,20	57,40
195	1477	5/10/2019	1.262,75	553,80	708,95

196	1478	6/10/2019	4.072,70	2.753,45	1.319,25
197	1479	8/10/2019	612,00	414,00	198,00
198	1480	9/10/2019	477,90	390,45	87,45
199	1483	12/10/2019	1.109,50	870,00	239,50
200	1484	13/10/2019	5.007,50	3.588,60	1.418,90
201	1487	15/10/2019	316,10	287,70	28,40
202	1488	16/10/2019	187,60	172,90	14,70
203	1490	18/10/2019	569,30	340,30	229,00
204	1491	19/10/2019	1.310,90	1.061,00	249,90
205	1492	20/10/2019	4.478,05	2.935,60	1.542,45
206	1493	21/10/2019	103,10	102,90	0,20
207	1494	22/10/2019	436,80	344,30	92,50
208	1497	25/10/2019	519,06	381,06	138,00
209	1498	26/10/2019	1.392,50	1.040,60	351,90
210	1499	27/10/2019	4.548,30	2.910,90	1.637,40
211	1500	28/10/2019	3.552,05	2.283,05	1.269,00
212	1502	30/10/2019	90,70	51,40	39,30
213	1505	2/11/2019	670,10	524,10	146,00
214	1506	3/11/2019	2.909,70	2.015,40	894,30
215	1507	4/11/2019	335,50	241,80	93,70
216	1511	8/11/2019	232,60	188,90	43,70
217	1513	9/11/2019	379,80	332,90	46,90
218	1514	10/11/2019	2.454,10	1.115,80	1.338,30
219	1518	16/11/2019	1.048,00	794,30	253,70
220	1519	17/11/2019	4.634,65	2.560,20	2.074,45
221	1524	24/11/2019	2.769,66	1.438,60	1.331,06
222	1527	30/11/2019	350,02	267,22	82,80
223	1528	1/12/2019	3.244,03	1.874,95	1.369,08
224	1531	4/12/2019	669,05	445,60	223,45
225	1534	7/12/2019	904,10	548,30	355,80
226	1535	8/12/2019	3.151,90	1.721,00	1.430,90
227	1536	9/12/2019	230,20	143,80	86,40
ΣΥΝΟΛΟ					224.492,09

Μετά την αποφορολόγηση, η καθαρή αξία των αποκρυβεισών συναλλαγών προσδιορίστηκε στο ποσό των 192.862,75€ και ο αναλογών και μη αποδοθείς Φ.Π.Α. σε 31.629,34€. Ειδικότερα, με συντελεστή Φ.Π.Α. 13% υπολογίστηκαν αποκρυβείσες φορολογητέες εκροές ύψους 133.251,94€ και με συντελεστή Φ.Π.Α. 24% αποκρυβείσες φορολογητέες εκροές ύψους 59.610,81€.

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 (..... Ν. Κομοτηνής) 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 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 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Κομοτηνής

	Ποσό καταλογισμού
Διαφορά φόρου εισοδήματος	82.345,72€
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν. 4987/2022	41.172,86€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	15.847,51€
Συνολικό ποσό για καταβολή	139.366,09€

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.