



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 19/12/2024

Αριθμός απόφασης: 2708

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332246

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- δ. την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής διαδικασίας (ν.4987/2022) αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β'6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **14-08-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με **ΑΦΜ**, κατά της υπ' αριθμ.Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρ.58Α

του ν.4987/22, φορ.έτους 2020 και της υπ' αριθμ.Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρ.58Α του ν.4987/22, φορ.έτους 2021 , του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **14-08-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ** 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 αρ.προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής προστίμου άρθρ.58Α του ν.4987/22, φορ.έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με τρεις χιλιάδες εννιακόσια ενενήντα πέντε ευρώ και έξι λεπτά (**3.995,06 €**), λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδου (ΑΛΠ) από το Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου ή άλλου χειρόγραφου φορολογικού στοιχείου εσόδου σε δύο χιλιάδες επτακόσιες εξήντα έξι (2.766) περιπτώσεις για πώληση ιχθύων κατά τη χρήση 2020, συνολικής αξίας 69.452,55€ (καθαρή αξία 61.462,43€ και αξία ΦΠΑ 7.990,12 €), κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, και 8 ως 13 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ). Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις προβλεπόμενες κυρώσεις, από τις διατάξεις του άρθρου 58Α του Ν.4987/2022, όπως ίσχυε μέχρι 18/04/2024 ($7.990,12 \text{ €} \times 50\% = 3.995,06 \text{ €}$).

Με την με αρ.Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρ.58Α του ν.4987/22, φορ.έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με χίλια εκατόν ογδόντα δύο ευρώ και εικοσίενα λεπτά (**1.182,21 €**), λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδου (ΑΛΠ) από το Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου ή άλλου χειρόγραφου φορολογικού στοιχείου εσόδου σε εξακόσιες εξήντα εννέα (669) περιπτώσεις για πώληση ιχθύων κατά τη χρήση 2021, συνολικής αξίας 20.552,30€ (καθαρή αξία 18.187,88€ και αξία ΦΠΑ 2.364,42€), κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, και 8 ως 13 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ). Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις προβλεπόμενες κυρώσεις, από τις διατάξεις του άρθρου 58Α του Ν.4987/2022, όπως ίσχυε μέχρι 18/04/2024. ($2.364,42 \text{ €} \times 50\% = 1.182,21 \text{ €}$).

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, στα πλαίσια ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων του ν. 4308/2014 και ν. 5104/2024, που διενεργήθηκε από την, δυνάμει των με αριθμ. εντολών ελέγχου. Αιτία του ελέγχου

αποτέλεσε η με αριθμό ανώνυμη καταγγελία, σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση του προσφεύγοντος, δεν εκδίδει τα προβλεπόμενα εκ του νόμου παραστατικά για την πώληση ιχθύων, ακόμα και στις περιπτώσεις πληρωμής με κάρτα εκ μέρους των πελατών της.

Προς αξιοποίηση του ανωτέρου ΠΔ και στο πλαίσιο της υπ' αρ. εντολής ελέγχου, συνεργείο ελέγχου μετέβη στην έδρα της επιχείρησης του προσφεύγοντα, χωρίς να προκύψουν φορολογικές παραβάσεις από τον επιτόπιο φορολογικό έλεγχο που διενήργησε. Από τον ανωτέρω έλεγχο, διαπιστώθηκε ο τρόπος λειτουργίας της ως άνω επιχείρησης - ιχθυοπωλείο, η οποία παρέχει στον πελάτη τη δυνατότητα να διαλέξει τα εμπορεύματα, παραλαμβάνοντας τα είτε άμεσα είτε σε μεταγενέστερο χρόνο, εφόσον επιθυμεί το ψήσιμό τους.

Προκειμένου να διερευνηθεί επαρκώς το περιεχόμενο της καταγγελίας, επιδόθηκε η υπ' αρ. πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων σύμφωνα με την οποία ζητήθηκε η προσκόμιση: α) της ανάγνωσης της μνήμης του εν χρήσει Φ.Η.Μ. (φορολογικά στοιχεία εσόδου) ενδεικτικά για το μήνα Ιούλιο του έτους 2020 εντός του οποίου έλαβε χώρα η καταγγελία, β) η αναλυτική κατάσταση των συναλλαγών της ελεγχόμενης από τις εν χρήσει τερματικές συσκευές POS στον ανωτέρω μήνα, καθώς και γ) των αντίστοιχων βιβλίων της. Παράλληλα, απεστάλησαν έγγραφα προς τη Διεύθυνση Κανονιστικής Συμμόρφωσης της Τράπεζας Πειραιώς, προκειμένου να τους αποστείλει ηλεκτρονικά την κατάσταση συναλλαγών ανά κάρτα πληρωμής και ανά ημερομηνία μέσω όλων των τερματικών συσκευών POS κατοχής της και την εμφάνιση του ονομαστικού ποσού των πιστώσεων, προκειμένου να είναι εφικτή η ορθή επεξεργασία τους και αντιστοίχισή τους με τις αξίες των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδου της ελεγχόμενης στον αντίστοιχο μήνα. Από την επεξεργασία των στοιχείων διαπιστώθηκε: α) η έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου σε διακόσιες σαράντα πέντε (245) περιπτώσεις συναλλαγών πληρωμής με κάρτα, συνολικής αξίας 4.185,90 €. και β) η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου σε τετρακόσιες ενενήντα τρεις περιπτώσεις (493) συναλλαγών πληρωμής με κάρτα συνολικής αξίας 10.592,50 €. Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων που αφορούν ένα μόνο μήνα, ο έλεγχος επεκτάθηκε σε μεγαλύτερο χρονικό διάστημα.

Συγκεκριμένα, στις 22/03/2023 συνεργείο ελέγχου της, στο πλαίσιο της υπ' αρ. εντολής ελέγχου, μετέβη στην έδρα της επιχείρησης του προσφεύγοντος, για να της επιδώσει την υπ' αρ. πρόσκληση που αφορούσε την προσκόμιση: α) των ηλεκτρονικών αρχείων που δημιουργεί ο εν χρήσει Φ.Η.Μ. της για το χρονικό διάστημα από την έναρξή της (03/03/2020) έως και 31/12/2021, καθώς και τυχόν χειρόγραφων φορολογικών στοιχείων πλην του μηνός Ιουλίου του έτους 2020 για τον οποίο είχαν ήδη κατασχεθεί τα σχετικά αρχεία με την υπ' αρ. έκθεση κατάσχεσης, β) των βιβλίων της για το ανωτέρω χρονικό διάστημα και γ) των συμβάσεων ή οποιουδήποτε άλλου εγγράφου που αποδεικνυε τον αριθμό των τερματικών συσκευών POS που είχε στην κατοχή της.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος απέστειλε το υπ' αρ. πρωτ. έγγραφο προς τη Διεύθυνση Κανονιστικής Συμμόρφωσης της Τράπεζας Πειραιώς, προκειμένου να τους αποστείλει ηλεκτρονικά

την κατάσταση συναλλαγών ανά κάρτα πληρωμής και ανά ημερομηνία μέσω όλων των τερματικών συσκευών POS κατοχής της για όλο το χρονικό διάστημα από ενάρξεως της επιχείρησης (03/03/2020) έως 31/12/2021. Η ανωτέρω Διεύθυνση της Τράπεζας Πειραιώς υπέδειξε ως αρμόδια να παράσχει τα στοιχεία που αιτήθηκαν, την εταιρεία «.....». Έπειτα από την αποστολή νέου αιτήματος προς την ανωτέρω εταιρεία, λήφθηκαν ηλεκτρονικά οι σχετικές συναλλαγές της επιχείρησης του προσφεύγοντα, που πραγματοποιήθηκαν μέσω πληρωμής με κάρτα σε τερματικές συσκευές POS της για το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα.

Έπειτα από την επεξεργασία και την αντιστοίχιση των αξιών των πληρωμών μέσω κάρτας και των αξιών των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδου (αποδείξεων λιανικής πώλησης μέσω του Φ.Η.Μ και χειρόγραφων δελτίων αποστολής-τιμολογίων) ανά ημέρα, στο ελεγχόμενο χρονικό διάστημα, διαπιστώθηκαν οι ακόλουθες φορολογικές παραβάσεις στα έτη 2020 & 2021.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020

Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδου (ΑΛΠ) από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου ή άλλου χειρόγραφου φορολογικού στοιχείου εσόδου σε δύο χιλιάδες επτακόσιες ογδόντα (2.780) περιπτώσεις για πώληση ιχθύων συνολικής αξίας 73.379,15 € (καθαρής αξίας 64.937,30 € πλέον ΦΠΑ 13% 8.441,85 €) κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1,8,9,10,11,12 & 13 του Ν. 4308/14 (Ε.Λ.Π). Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις προβλεπόμενες κυρώσεις, από τις διατάξεις του άρθρου 58Α του Ν.4987/22 (όπως αντικατέστησε τον Ν.4174/2013 στο σύνολο του).

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021

Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδου (ΑΛΠ) από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου ή άλλου χειρόγραφου φορολογικού στοιχείου εσόδου σε εξακόσιες ενενήντα ένα (691) περιπτώσεις για πώληση ιχθύων συνολικής αξίας 21.486,30 € (καθαρής αξίας 19.014,42 € πλέον ΦΠΑ 13% 2.471,88 €) κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1,8,9,10,11,12 & 13 του Ν. 4308/14 (Ε.Λ.Π). Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις προβλεπόμενες κυρώσεις, από τις διατάξεις του άρθρου 58Α του Ν.4987/22 (όπως αντικατέστησε τον Ν.4174/2013 στο σύνολο του).

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω διαπιστώσεις, κοινοποίησε στον προσφεύγοντα στις 20/11/2023, το υπ' αριθμ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) - Κλήση σε ακρόαση, με τους προσωρινούς προσδιορισμούς προστίμου. Σε απάντηση αυτών ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ' αρ. υπόμνημα, καθώς και το υπ' αρ. συμπληρωματικό υπόμνημα, οι απόψεις των οποίων έγιναν εν μέρει δεκτές. Συγκεκριμένα πραγματοποιήθηκε εκ μέρους της ελεγχόμενης αντιστοίχιση περιπτώσεων συναλλαγών πληρωμής μέσω POS με αποδείξεις για τις οποίες δεν διαπιστώθηκε φορολογική παράβαση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου, καθώς αυτές αντιστοιχήθηκαν από τον έλεγχο με εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία εσόδου της ίδιας ημερομηνίας. Μετά την εξέταση του υπομνήματος, διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο οι ακόλουθες φορολογικές παραβάσεις :

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020

Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδου (ΑΛΠ) από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου ή άλλου χειρόγραφου φορολογικού στοιχείου εσόδου σε δύο χιλιάδες επτακόσιες εξήντα έξι (2.766) περιπτώσεις για πώληση ιχθύων συνολικής αξίας 69.452,55 € (καθαρής αξίας 61.462,43 € πλέον ΦΠΑ 7.990,12€) κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1,8,9,10,11,12 & 13 του Ν. 4308/14 (Ε.Λ.Π).

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021

Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδου (ΑΛΠ) από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου ή άλλου χειρόγραφου φορολογικού στοιχείου εσόδου σε εξακόσιες εξήντα εννέα (669) περιπτώσεις για πώληση ιχθύων συνολικής αξίας 20.552,30 € (καθαρής αξίας 18.187,88 € πλέον ΦΠΑ 2.364,42 €) κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1,8,9,10,11,12 & 13 του Ν. 4308/14 (Ε.Λ.Π).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων επικαλούμενος τα παρακάτω:

1. Ελλιπής- Ανακριβής-Εσφαλμένη και μη ορθή μέθοδος αντιπαραβολικού ελέγχου που παρήγαγε λανθασμένα και ανακριβή αποτελέσματα. Η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψιν ότι εκ της λειτουργίας της δραστηριότητας της επιχείρησής του, η οποία είναι χονδρικό και λιανικό εμπόριο ψαριών και παροχή γευμάτων από ψητοπωλείο χωρίς παροχή καθίσματος (delivery) εκδίδει φορολογικά στοιχεία από τον Φ.Η.Μ., καθώς και από χειρόγραφα Δελτία Αποστολής τιμολόγια, ενώ η είσπραξη και εξόφληση των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων γίνεται είτε με μετρητά, είτε μέσω ροσ, τόσο στο κατάστημα όσο και στον χώρο του πελάτη. Πολλές φορές λόγω του ιδιαίτερου του αντικειμένου που είναι η πώληση ψαριών τα οποία στην συνέχεια αφού ψηθούν αποστέλλονται στο σπίτι του πελάτη, ή όπου αυτός υποδείξει σε περίπτωση διάσπασης της αρχικής παραγγελίας και παράδοσης της σε διαφορετικούς προορισμούς (σπίτι- γραφείο-σπίτι παιδιού) είναι διαφορετική η αντιμετώπιση έκδοσης φορολογικού στοιχείου και πληρωμής, η οποία σε πολλές περιπτώσεις, είναι αδύνατο να έχουν την απόλυτη αντιστοιχία, σύμφωνα με την μέθοδο που εσφαλμένα χρησιμοποίησε ο έλεγχος και από ουδεμία φορολογική διάταξη για τις χρήσεις 2020 και 2021 δεν προβλέπεται ότι πρέπει να υπάρχει απόλυτη συμφωνία ανά ημέρα αξίας εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων με αντίστοιχα ποσά εισπράξεων μέσω ροσ εντός της ίδιας ημέρας δεσμευτικά.

2. Έλλειψη αιτιολογίας ή άλλως ανεπαρκής αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων.

Ως προς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος:

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...»

Επειδή, με τη **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Ν.4987/22 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».

Επειδή στο άρθρο **1§2 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ)** ορίζεται ότι: «2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας 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 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 18. Η οντότητα μπορεί να αναθέτει σε τρίτο πρόσωπο (εξωτερικός λογιστής) την τήρηση μέρους ή του συνόλου του λογιστικού της συστήματος ή τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων. Η ανάθεση της τήρησης του λογιστικού συστήματος ή της κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει τη διοίκηση της οντότητας από τη σχετική ευθύνη που προκύπτει, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο ή εν γένει την κείμενη νομοθεσία, για τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις 19. Όταν η οντότητα χρησιμοποιεί τρίτο πρόσωπο για την εκπλήρωση οποιασδήποτε υποχρέωσης που προκύπτει από τον παρόντα νόμο, το τρίτο μέρος έχει, στην περίπτωση οποιουδήποτε ελέγχου τις ίδιες υποχρεώσεις συνεργασίας με το ελεγκτικό όργανο (ελεγκτής) όπως ή οντότητα. Μη συνεργασία του τρίτου μέρους με το ελεγκτικό όργανο δεν απαλλάσσει την οντότητα από οποιαδήποτε υποχρέωση προβλέπεται από τον παρόντα νόμο».

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 στο άρθρο **13 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ)** ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση. . . ».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1003/31-12-2014, με θέμα «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», ορίζεται μεταξύ άλλων ότι: «13.1.1 Με την παράγραφο αυτή καθορίζεται ο χρόνος έκδοσης παραστατικών λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή τιμολόγιο, κατά περίπτωση), ανάλογα με το αντικείμενο της πώλησης [περιπτώσεις (α) έως (δ)], 13.1.2 Για την περίπτωση πώλησης αγαθών (περίπτωση α), το παραστατικό εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη αποστολής, 13.1.3 Διευκρινίζεται ότι στις λιανικές πωλήσεις αγαθών η έκδοση παραστατικού διακίνησης από τον πωλητή δεν μεταθέτει το χρόνο έκδοσης του παραστατικού λιανικής πώλησης. Το στοιχείο αυτό πρέπει να εκδίδεται και πάλι κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 58Α του Ν.4987/22**, ορίζεται : «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, 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, σύμφωνα με το **άρθρο 65 του ΚΦΔ**: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν στον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

Επειδή, στο άρθρο **76 του ΚΦΔ** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

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 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

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

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν

επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 και 2 του **άρθρου 33 του ΚΦΔ** «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

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 εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου....»

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, 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.α.). 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. 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.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και 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 (παραβάση 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.).

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι, πολλές φορές λόγω του ιδιαίτερου του αντικειμένου είναι διαφορετική η αντιμετώπιση έκδοσης φορολογικού στοιχείου και πληρωμής η οποία σε πολλές περιπτώσεις, είναι αδύνατο να έχουν την απόλυτη αντιστοίχιση σύμφωνα με την μέθοδο που εσφαλμένα χρησιμοποίησε ο έλεγχος και από ουδεμία φορολογική διάταξη για τις χρήσεις 2020 και 2021 δεν προβλέπετε ότι πρέπει να υπάρχει απόλυτη συμφωνία ανά ημέρα αξίας εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων με αντίστοιχα ποσά εισπράξεων μέσω ροσ εντός της ίδιας ημέρας δεσμευτικά.

Επειδή, τα ευρήματα και οι διαπιστώσεις του ελέγχου τεκμηριώνονται αναλυτικά στην από 09/05/2024 έκθεση ελέγχου της, η οποία αποτελεί και την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, σύμφωνα με την οποία: «...ο έλεγχος έλαβε υπόψιν του ότι, η ελεγχόμενη οντότητα έχει ως δραστηριότητα εκτός από την πώληση ιχθύων και την παροχή γευμάτων και αποδέχθηκε εξ'αρχής ότι το νόμιμο παραστατικό μπορεί να εκδίδεται με την παράδοση της παραγγελίας στον πελάτη, η οποία (παράδοση) μπορεί να λάβει χώρα και εκτός της επιχείρησης, σε τόπο και ώρα που θα υποδείξει ο πελάτης (delivery), με αποτέλεσμα να προηγείται η πληρωμή με κάρτα και να έπεται η έκδοση του φορολογικού στοιχείου εσόδου. Για τους ίδιους ακριβώς λόγους ο έλεγχος αποδέχεται ότι δύναται να συμβαίνει και το αντίθετο, δηλαδή να προηγείται η έκδοση του φορολογικού στοιχείου εσόδου και να έπεται η πληρωμή με κάρτα όπως π.χ. στην περίπτωση τηλεφωνικών παραγγελιών τις οποίες οι πελάτες εξοφλούν μεταγενέστερα την ίδια ημέρα. Επίσης, ο έλεγχος αποδέχεται ότι

δύναται για μια πληρωμή μέσω κάρτας να έχουν εκδοθεί δύο (2) φορολογικά στοιχεία εσόδου εντός της ίδιας ημέρας, δηλαδή την ώρα της πληρωμής να δίνονται στον πελάτη κάποια ψάρια (ωμά ή μαγειρεμένα) και αργότερα εντός της ίδιας ημέρας να παραδίδονται κάποια ψάρια σε τόπο και ώρα που θα υποδείξει ο πελάτης (ωμά ή μαγειρεμένα).

Ειδικότερα, για τις περιπτώσεις συναλλαγών πληρωμής μέσω POS που αντιστοιχίζονται από την ελεγχόμενη με δύο φορολογικά στοιχεία εσόδου εκδοθέντα εντός της ίδιας ημέρας, πραγματοποιήθηκε έλεγχος αν οι αξίες αυτών δεν έχουν αντιστοιχιστεί ήδη με άλλες ισόποσης αξίας πληρωμές μέσω POS, προκειμένου να γίνουν αποδεκτές.

Λαμβάνοντας υπόψη αυτά τα πραγματικά περιστατικά, ο έλεγχος αποδέχεται ότι η πληρωμή με κάρτα και η έκδοση του αντίστοιχου φορολογικού στοιχείου εσόδου ή των αντίστοιχων φορολογικών στοιχείων εσόδου μπορεί να συμβαίνει οποτεδήποτε εντός του ημερήσιου ωραρίου λειτουργίας του ελεγχόμενου.

Αυτονόητο είναι επίσης, ότι δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός ο ισχυρισμός της ελεγχόμενης περί έκδοσης των φορολογικών στοιχείων εσόδου σε επόμενη ή επόμενες ημερομηνίες από αυτήν στην οποία έλαβε χώρα η πληρωμή μέσω POS, διότι κάτι τέτοιο δεν αποτελεί εμπορική πρακτική, πολύ δε περισσότερο λαμβάνοντας υπόψη ότι η ελεγχόμενη πωλεί και παρασκευάζει προς παράδοση ιδιαίτερα ευπαθή αγαθά που είναι άμεσα καταναλώσιμα (ψάρια) και ότι ένα βασικό κριτήριο επιλογής των ψαριών από τον καταναλωτή - πελάτη είναι και η τιμή ανά μονάδα μέτρησης (ευρώ ανά κιλό), γεγονός που προϋποθέτει το ζύγισμα τους και άρα δεν μπορεί να είναι γνωστή η αξία πώλησης τους και ως εκ τούτου και η δυνατότητα εξόφλησής τους σε ημέρα προγενέστερη της παράδοσης και τιμολόγησης αυτών.

Άλλωστε σε κάθε περίπτωση, η προβολή του γενικού και αόριστου ισχυρισμού της ελεγχόμενης περί έκδοσης του φορολογικού στοιχείου εσόδου ή των φορολογικών στοιχείων εσόδου, σε οποιαδήποτε επόμενη ημέρα έπεται από την πληρωμή με κάρτα, δεν στηρίζεται σε καμία βάση, αφού αφενός δεν προσκομίσθηκε από την ελεγχόμενη κανένα αρχείο για τη στήριξη αυτού του ισχυρισμού και αφετέρου δε δύναται η ίδια να υποδείξει, ποιες τέτοιες περιπτώσεις αφορά ο ισχυρισμός της.

Για τους ίδιους ακριβώς λόγους απορρίπτεται από τον έλεγχο και ο ισχυρισμός της ελεγχόμενης περί προγενέστερης έκδοσης των φορολογικών στοιχείων (και αποστολής των ψαριών) και μεταγενέστερης πληρωμής μέσω κάρτας σε οποιαδήποτε επόμενη ημέρα.

Εξάλλου η αποδοχή τέτοιων αβάσιμων, γενικολόγων και αόριστων ισχυρισμών είναι αυτονόητο ότι θα ακύρωνε στην πράξη τη δυνατότητα οποιουδήποτε ελέγχου και οποιοσδήποτε ελεγκτικής επαλήθευσης. Επιπρόσθετα, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 5 του ν. 4308/14 (ΕΛΠ), η ελεγχόμενη έχει την υποχρέωση να είναι σε θέση να τεκμηριώνει κάθε συναλλαγή της επαρκώς, ώστε να καθίσταται ευχερής η ασφαλής ταυτοποίησή της σε ενδεχόμενο διενέργειας ελέγχου από την φορολογική διοίκηση....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 77 του ΚΦΔ** 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 κρίση της φορολογικής αρχής περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων στα υπό κρίση φορολογικά έτη, δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού η έκθεση ελέγχου της περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Επομένως, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των πράξεων δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **14-08-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ**, και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

1. Η με αριθμόοριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρ.58Α του ν.4987/22, φορ.έτους 2020 , του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	3.995,06€	3.995,06€

2. Η με αριθμόοριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρ.58Α του ν.4987/22, φορ.έτους 2021 , του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
-----------	---------------	-----------------------------

Ποσό καταλογισμού	1.182,21€	1.182,21€
-------------------	-----------	-----------

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 ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.