



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 04 / 02 / 2025

Αριθμός απόφασης: 199

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
- β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- 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 υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **10-10-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου, οδόςαρ., Τ.Κ. κατά της με αριθ./09-09-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Επί της από **10-10-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ιστορικό:

Στον προσφεύγοντα, ο οποίος τηρεί ατομική επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα τις «.....», διενεργήθηκε έλεγχος από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) & του Κ.Φ.Δ., για την περίοδο από 01/01/2018 έως 31/12/2020 και κατόπιν της από 30-12-2023 Έκθεσης Μερικού ελέγχου επεξεργασίας εφαρμογής των ως άνω διατάξεων, εκδόθηκε η με αριθ./01-03-2024 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της ως άνω έκθεσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων που έθεσε στη διάθεση του ελέγχου ο προσφεύγων, ανταποκρινόμενος στα σχετικά αιτήματα της φορολογικής αρχής και από τα στοιχεία των ηλεκτρονικών παραγγελιών από ηλεκτρονικές πλατφόρμες που περιήλθαν στη διάθεσή του ελέγχου και έπειτα από τον αντιπαραβολικό έλεγχο που πραγματοποιήθηκε, διαπιστώθηκε, για την χρήση 2019 η μη έκδοση δεκατεσσάρων χιλιάδων επτακοσίων ογδόντα έξι (14.786) ΑΛΠ, ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων, για αντίστοιχες εκτελεσθείσες παραγγελίες από τις ηλεκτρονικές πλατφόρμες παραγγελίας φαγητού «.....», «.....», «.....», κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 5 και 8 έως 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.). Στον προσφεύγοντα επιδόθηκε το με αριθ./30-11-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με τα αποτελέσματα του ελέγχου και τον προσωρινό προσδιορισμό του προστίμου, και καθώς εκείνος δεν ανταποκρίθηκε, η ελεγκτική αρχή προέβη στον καταλογισμό της παράβασης και εν συνεχεία η αρμόδια φορολογική αρχή προέβη στην έκδοση της με αριθμό/02-04-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθ. 58Α παρ. 1 του ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ Αθηνών, λόγω μη έκδοσης δεκατεσσάρων χιλιάδων επτακοσίων ογδόντα έξι (14.786) ΑΛΠ ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων από τους εν χρήση ΦΗΜ, για εκτελεσμένες παραγγελίες μέσω ηλεκτρονικών πλατφορμών («.....») συνολικής αξίας 153.248,15 €, η οποία αναλύεται σε καθαρή αξία υποκείμενη σε ΦΠΑ 13% ποσού 76.805,35 € και καθαρή αξία υποκείμενη σε ΦΠΑ 24% ποσού 53.595,25 € πλέον Φ.Π.Α. 22.847,55 €.

Την εν λόγω πράξη ο προσφεύγων αμφισβήτησε με την με αριθ./10-05-2024 ενδικοφανή προσφυγή του, η οποία απορρίφθηκε με την με αριθ./30-09-2024 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Εν συνεχεία η αρμόδια ελεγκτική αρχή προέβη σε έλεγχο φορολογίας ΦΠΑ και λαμβάνοντας υπόψη τα αποτελέσματα του ως άνω ελέγχου, προσαύξησε αναλόγως τις φορολογητέες εκροές της υπό κρίση φορολογικής περιόδου. Στον προσφεύγοντα κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά το με αριθ./02-08-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου μαζί με τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς των φόρων, και καθώς ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε, προέβη στην έκδοση:

- Της με αριθ./09-09-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, χρεωστικό υπόλοιπο ποσού ΦΠΑ **14.548,04 €** και επίσης προσδιορίσθηκε διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση ποσού **10.683,41 €**.

Ο προσφεύγων ζητά να γίνει δεκτή η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή του καθώς και να ακυρωθεί, άλλως τροποποιηθεί η ανωτέρω πράξη, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Μη έκδοση παραστατικών καθώς οι παραγγελίες προέρχονταν από προσωπικό του λογαριασμό. Εν προκειμένω, δεδομένου ότι την τελευταία πενταετία έχει αναπτυχθεί ιδιαίτερα η παραγγελιοληψία μέσω συγκεκριμένων δημοφιλών πλατφορμών προκειμένου να αυξήσει την αναγνωρισιμότητα της επιχείρησής του προέβαινε στην υποβολή συχνών παραγγελιών προϊόντων μικρής αξίας από τον προσωπικό του λογαριασμό, ακολούθως έκανε θετική αξιολόγηση «πέντε αστέρια» και εν συνεχεία ακύρωνε τις παραγγελίες, οι οποίες δεν εκτελούνταν.

- Πώληση με το κιλό έναντι πώλησης με το τεμάχιο. Κατά τα ελεγχόμενα έτη, οι τιμολογήσεις των κοτόπουλων, ήτοι των βασικών του προϊόντων, πραγματοποιούνταν ανάλογα με το βάρος εκάστου τεμαχίου. Ως εκ τούτου, κατά την υποβολή της παραγγελίας στην πλατφόρμα δεν ήταν δυνατόν να γνωστοποιηθεί στον πελάτη το ακριβές κόστος, με αποτέλεσμα να εμφανίζεται στην πλατφόρμα ένα ποσό όπου όμως κατά την παράδοση ο πελάτης καλούταν να πληρώσει λιγότερα ή περισσότερα χρήματα, ανάλογα με το βάρος του κοτόπουλου.
- Πραγματοποιούνταν τροποποίηση των παραγγελιών, μετά την υποβολή τους στις σχετικές πλατφόρμες, απευθείας στο κατάστημα χωρίς να ενημερώνονται οι πλατφόρμες.
- Έλλειψη σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 27 του νέου ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 27 - Φορολογικός έλεγχος

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρ. 8 του Ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 8 - Τιμολόγιο πώλησης

[.....] 5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτο-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη. [.....]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1, 5 και 7 του άρθρ. 12 του Ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 12 - Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών

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.

[.....]

5. Με στοιχείο λιανικής πώλησης εξομοιώνεται κάθε άλλο έγγραφο που περιλαμβάνει τα δεδομένα του στοιχείου λιανικής πώλησης και αντίτυπο αυτού παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

[.....]

7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης. Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση παραστατικού από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό της. Η συμφωνία για έκδοση παραστατικού πώλησης από τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί σχετικό παραστατικό, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη, σύμφωνα με αυτόν το νόμο. [.....]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 13 του Ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 13 - Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης

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.

β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.

δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 και 2 του άρθρ. 7 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:

«1. Θεωρείται ως παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, η διάθεση από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για τις ανάγκες της, εφόσον πρόκειται για αγαθά που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30, για τα οποία δεν παρέχεται Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε περίπτωση απόκτησής τους από άλλον υποκείμενο στο φόρο.

2. Επίσης, ως παράδοση αγαθών θεωρούνται οι ακόλουθες πράξεις, εφόσον η απόκτηση των αγαθών ή κατά περίπτωση των υλικών ή των υπηρεσιών από τα οποία έχουν παραχθεί αυτά παρέχει στον υποκείμενο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου:

α) η διάθεση αγαθών από υπαγόμενη στο φόρο δραστηριότητα σε άλλη μη υπαγόμενη του ίδιου υποκειμένου,

β) η ανάληψη από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησής του και γενικά η δωρεάν διάθεση αγαθών για σκοπούς ξένους προς την άσκηση της επιχείρησής του. Εξαιρούνται τα δώρα μέχρις αξίας δέκα (10) ευρώ και τα δείγματα που διαθέτει ο υποκείμενος στο φόρο για την εκπλήρωση των σκοπών της επιχείρησής του. [.....]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 19 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:

«1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή.

2. Κατ' εξαίρεση, στις πιο κάτω περιπτώσεις, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται:

α) για τις πράξεις παράδοσης αγαθών, που αναφέρονται στο άρθρο 7, καθώς και για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, που αναφέρονται στην περίπτωση α' του άρθρου 12, η τρέχουσα τιμή αγοράς των αγαθών ή παρόμοιων αγαθών ή, αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος των αγαθών, κατά το χρόνο πραγματοποίησης των πράξεων αυτών,

β) για τις προβλεπόμενες από τις περιπτώσεις α' και β' του άρθρου 9 παροχές υπηρεσιών, το σύνολο των εξόδων που αναλογούν στην εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών αυτών,

γ) για την παροχή υπηρεσιών, που προβλέπει η διάταξη της περίπτωσης γ' του άρθρου 9, για την ανταλλαγή αγαθών, καθώς και για κάθε περίπτωση που η αντιπαροχή δεν συνίσταται σε χρήμα, η κανονική αξία τους.

[.....]

Ως «κανονική αξία» θεωρείται το συνολικό ποσό το οποίο αυτός που αποκτά αγαθά ή λαμβάνει υπηρεσίες, ευρισκόμενος στο ίδιο στάδιο εμπορίας με το στάδιο κατά το οποίο πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών, θα έπρεπε να καταβάλει κατά το χρόνο

της εν λόγω παράδοσης ή παροχής σε ανεξάρτητο προμηθευτή αγαθού ή πάροχο υπηρεσίας στο εσωτερικό της χώρας, υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού, προκειμένου να αποκτήσει το εν λόγω αγαθό ή την υπηρεσία. Εάν δεν μπορεί να διαπιστωθεί ανάλογη παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, η «κανονική αξία» δεν μπορεί να είναι κατώτερη της τιμής της αγοράς των αγαθών αυτών ή παρόμοιων αγαθών ή ελλείπει τιμής αγοράς, του κόστους των αγαθών κατά το χρόνο της παράδοσης και προκειμένου περί υπηρεσιών, από το συνολικό κόστος που συνεπάγεται για τον υποκείμενο στο φόρο η παροχή των υπηρεσιών.»

Επειδή, σύμφωνα με την **A.1413/2019** Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Διαδικασία διενέργειας κατά προτεραιότητα μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. από το γραφείο σε περιπτώσεις που διαπιστώνονται παραβάσεις μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/λογιστικού αρχείου (παραστατικού)», ορίζεται ότι:

«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 αποκρουστικής 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) εργάσιμων 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.

7. Σε περίπτωση που, κατ' εφαρμογή της περίπτωσης 12 του πίνακα του άρθρου 1 της Δ.ΟΡΓ.Α ΕΞ 2017/31-07-2017 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., όπως ισχύει, παρέχεται εξουσιοδότηση υπογραφής για την έκδοση της εντολής φορολογικού ελέγχου στη φορολογία

εισοδήματος ή Φ.Π.Α. σε Προϊστάμενο Ελεγκτικής Υπηρεσίας διαφορετικής από αυτήν, της οποίας ο Προϊστάμενος έχει την αρμοδιότητα για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων, κατ' εφαρμογή του τελευταίου εδαφίου της στήλης 5 της περίπτωσης 27 του πίνακα του άρθρου 1 της προαναφερόμενης απόφασης, ο τελευταίος ενημερώνει σχετικά τον αρμόδιο για την έκδοση της εντολής φορολογικού ελέγχου για τη φορολογία εισοδήματος ή Φ.Π.Α. Προϊστάμενο, προκειμένου αυτός να ενεργήσει σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην παρούσα.

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.

9. Τα οριζόμενα στην παρούσα εφαρμόζονται αναλόγως και στις υποθέσεις για τις οποίες έχει ήδη διαπιστωθεί διάπραξη παραβάσεων μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/λογιστικού αρχείου (παραστατικού) και δεν προτεραιοποιείται για έλεγχο.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 76 του νέου 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 και 2 του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Ν.2690/1999, ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 4 του άρθρου 171 του Ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.), ορίζεται ότι:

«Άρθρο 171 - Αποδεικτική δύναμη

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 του, 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, σύμφωνα με τη θεωρία (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 14η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ. 174), η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 77 του νέου ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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, εν προκειμένω, όπως αναφέρθηκε και ανωτέρω στο ιστορικό της υπόθεσης, στον προσφεύγοντα, ο οποίος τηρεί ατομική επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα τις «..... από, χωρίς, διενεργήθηκε έλεγχος από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) & του Κ.Φ.Δ., για την περίοδο από 01/01/2018 έως 31/12/2020 και κατόπιν της από 30-12-2023 Έκθεσης Μερικού ελέγχου επεξεργασίας εφαρμογής των ως άνω διατάξεων, εκδόθηκε η με αριθ./01-03-2024 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στις σχετικές προσκλήσεις της φορολογικής αρχής και προσκόμισε τα ζητηθέντα λογιστικά αρχεία.

Ο έλεγχος αξιοποιώντας τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση του, όπως αναλυτικά αναφέρει η από 30-12-2023 σχετική έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ΚΦΔ και του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής (σελ. 9 -21) και συγκεκριμένα:

- το αρχείο των ολοκληρωμένων Παραγγελιών που εστάλησαν από την εταιρεία «.....» η οποία διαχειρίζεται τις πλατφόρμες παραγγελιών «.....», «.....» και «.....» και

- τα αρχεία των εκδοθέντων στοιχείων πώλησης των με αρ. μητρώου «.....» και «.....» ΦΗΜ, που τηρούσε ο προσφεύγων,

προέβη σε αντιπαραβολικό έλεγχο των συναλλαγών καταρτίζοντας τους σχετικούς πίνακες και κατέληξε ότι κατά την χρήση 2019, για ένα πολύ μεγάλο πλήθος συναλλαγών δεν είχαν εκδοθεί στοιχεία πώλησης, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

Μήνας/Τρίμηνο	Πλήθος στοιχείων που δεν εκδόθηκαν	Καθαρή Αξία	Καθαρή Αξία	Αναλογούν Φ.Π.Α.	Μικτή αξία Παραγγελίας
1	1.268	59,79	10.266,24	2.471,67	12.797,70
2	1.325	63,33	10.778,82	2.595,15	13.437,30
3	1.257	57,39	10.598,83	2.551,18	13.207,40
A	3.850	180,51	31.643,89	7.618,00	39.442,40
4	1.127	43,12	9.302,84	2.238,29	11.584,25
5	1.339	4.235,21	7.280,41	2.297,88	13.813,50
6	1.207	10.106,46	788,59	1.503,10	12.398,15
B	3.673	14.384,79	17.371,84	6.039,27	37.795,90
7	1.106	9.432,31	740,80	1.403,99	11.577,10
8	1.068	9.382,02	753,96	1.400,61	11.536,60
9	1.219	10.338,98	748,71	1.523,76	12.611,45
Γ	3.393	29.153,31	2.243,47	4.328,36	35.725,15
10	1.302	11.091,78	778,54	1.628,78	13.499,10
11	1.326	11.188,98	768,79	1.639,08	13.596,85
12	1.242	10.805,97	788,72	1.594,07	13.188,75
Δ	3.870	33.086,73	2.336,05	4.861,93	40.284,70
ΣΥΝΟΛΟ	14.786	76.805,34	53.595,25	22.847,56	153.248,15

Από τα ανωτέρω διαπιστώθηκε η μη έκδοση δεκατεσσάρων χιλιάδων επτακοσίων ογδόντα έξι (14.786) ΑΛΠ ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων συνολικής αξίας 153.248,15€ ήτοι καθαρής αξίας υποκείμενη σε ΦΠΑ 13% ποσού 76.805,35 € και καθαρής αξίας υποκείμενη σε ΦΠΑ 24% ποσού 53.595,25 €, πλέον Φ.Π.Α. 22.847,55 € για αντίστοιχες εκτελεσθείσες

παραγγελίες από ηλεκτρονικές πλατφόρμες παραγγελίας φαγητού (.....) κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 5 και 8 έως 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.). Στον προσφεύγοντα επιδόθηκε το με αριθ. /30-11-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με τα αποτελέσματα του ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό προστίμου, και καθώς εκείνος δεν ανταποκρίθηκε, η ελεγκτική αρχή προέβη στον καταλογισμό της παράβασης και εν συνεχεία η αρμόδια φορολογική αρχή προέβη στην έκδοση της με αριθμό /02-04-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθ. 58Α παρ. 1 του ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, λόγω μη έκδοσης δεκατεσσάρων χιλιάδων επτακοσίων ογδόντα έξι (14.786) ΑΛΠ ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων από τους εν χρήση ΦΗΜ, για εκτελεσμένες παραγγελίες μέσω ηλεκτρονικών πλατφορμών («.....») συνολικής αξίας 153.248,15 €, η οποία αναλύεται σε καθαρή αξία υποκείμενη σε ΦΠΑ 13% ποσού 76.805,35 € και καθαρή αξία υποκείμενη σε ΦΠΑ 24% ποσού 53.595,25 € πλέον Φ.Π.Α. 22.847,55 €.

Την εν λόγω πράξη ο προσφεύγων αμφισβήτησε με την με αριθ. /10-05-2024 ενδικοφανή προσφυγή του, η οποία απορρίφθηκε με την με αριθ. /30-09-2024 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Εν συνεχεία η αρμόδια ελεγκτική αρχή προέβη σε έλεγχο φορολογίας ΦΠΑ και λαμβάνοντας υπόψη τα αποτελέσματα του ως άνω ελέγχου, προσαύξησε αναλόγως τις φορολογητέες εκροές της υπό κρίση φορολογικής περιόδου. Στον προσφεύγοντα κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά το με αριθ. /02-08-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου μαζί με τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς των φόρων, και καθώς ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε, η ελεγκτική αρχή προέβη στην έκδοση της σχετικής προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προβάλλει κατά βάση τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Μη έκδοση παραστατικών καθώς οι παραγγελίες προέρχονταν από προσωπικό του λογαριασμό. Εν προκειμένω, δεδομένου ότι την τελευταία πενταετία έχει αναπτυχθεί ιδιαίτερα η παραγγελιοληψία μέσω συγκεκριμένων δημοφιλών πλατφορμών προκειμένου να αυξήσει την αναγνωρισιμότητα της επιχείρησής του προέβαινε στην υποβολή συχνών παραγγελιών προϊόντων μικρής αξίας από τον προσωπικό του λογαριασμό, ακολούθως έκανε θετική αξιολόγηση «πέντε αστέρια» και εν συνεχεία ακύρωνε τις παραγγελίες, οι οποίες δεν εκτελούνταν.

- Πώληση με το κιλό έναντι πώλησης με το τεμάχιο. Κατά τα ελεγχόμενα έτη, οι τιμολογήσεις των κοτόπουλων, ήτοι των βασικών του προϊόντων, πραγματοποιούνταν ανάλογα με το βάρος εκάστου τεμαχίου. Ως εκ τούτου, κατά την υποβολή της παραγγελίας στην πλατφόρμα δεν ήταν δυνατόν να γνωστοποιηθεί στον πελάτη το ακριβές κόστος, με αποτέλεσμα να εμφανίζεται στην πλατφόρμα ένα ποσό όπου όμως κατά την παράδοση ο πελάτης καλούταν να πληρώσει λιγότερα ή περισσότερα χρήματα, ανάλογα με το βάρος του κοτόπουλου.

- Πραγματοποιούνταν τροποποίηση των παραγγελιών, μετά την υποβολή τους στις σχετικές πλατφόρμες, απευθείας στο κατάστημα χωρίς να ενημερώνονται οι πλατφόρμες.

Επειδή, ωστόσο τα ανωτέρω προβαλλόμενα αφορούν τις παραβάσεις μη έκδοσης για τις οποίες ως αναφέρθηκε έχει εκδοθεί η /02-04-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 58Α παρ. 1 του ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2019, η οποία αμφισβητήθηκε ενώπιον της Υπηρεσίας μας και η Υπηρεσία μας έχει ήδη κρίνει με την έκδοση της από /30-09-2024 απορριπτικής απόφασής της.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 30-12-2023 σχετική έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ΚΦΔ και του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, και στην από 09-09-2024 Έκθεση Μερικού Ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται **βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες**, η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **10-10-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, και την επικύρωση της με αριθ. /09-09-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αθηνών.

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

Φορολογική περίοδος 01/01/2019 – 31/12/2019

Φ.Π.Α.

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	14.548,04
Πρόστιμο του άρθρου 58Α του ΚΦΔ	0,00
Σύνολο φόρου για καταβολή	14.548,04
Διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση	10.683,41

(ως η με αριθμό /09-09-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. /Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αθηνών)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.