



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 02/01/2025

Αριθμός απόφασης: 3

**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 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 09-09-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθμ. /16-07-2024

οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018 και της υπ' αριθμ./16-07-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018, του Προϊσταμένου τουκαι τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **09-09-2024** 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./16-07-2024 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 35.638,45€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 ν.4987/22 ποσού 17.819,23€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 6.433,27€, ήτοι συνολικό ποσό **59.890,95€**.

Με την με αρ./16-07-2024 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018, του Προϊσταμένου του, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος συνολικού ποσού **21.190,37€**.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από το, στα πλαίσια ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων του ν. 4172/2013 και ν. 4987/2022, δυνάμει της με αριθμ./0/21-12-2022 εντολής ελέγχου. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτοκόλλουΚΟΜΕΞ/03-11-2022 έγγραφο της–με το οποίο διαβιβάστηκε ο φάκελος με αριθμό υπόθεσης ΚΟΜ/2020 και η θεωρηθείσα από 03/11/2022 έκθεση μερικού ελέγχου για την οντότητα,με Α.Φ.Μ., με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες παροχής γευμάτων από εστιατόριο, ταβέρνα, ψαροταβέρνα, ψησταριά, χωρίς ζωντανή μουσική ή με ορχήστρα λιγότερη των τριών με παροχή σερβιρίσματος». Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την ως άνω Υπηρεσίαστην επιχείρηση του προσφεύγοντα, διαπιστώθηκαν τα εξής:

Ο προσφεύγων, κατά το φορολογικό έτος 2018, δεν εξέδωσε τουλάχιστον 234 φορολογικά παραστατικά εσόδων (Τιμολόγια ή αποδείξεις λιανικής), τουλάχιστον ένα ανά ημέρα, για την πώληση φαγητών – ποτών – αναψυκτικών, συνολικής αξίας 109.127,28 ευρώ.

Εν συνεχεία, συντάχθηκε το σχετικό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου στο οποίο αναφέρθηκαν τα παραπάνω αποτελέσματα του ελέγχου και εκδόθηκαν ο σχετικοί προσωρινοί διορθωτικοί

προσδιορισμοί φόρων, με τη ρητή διατύπωση ότι σε περίπτωση αμφισβήτησης των αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου, υπάρχει η δυνατότητα να διατυπωθούν εγγράφως από τον προσφεύγοντα οι απόψεις του, εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίησή τους. Τα ανωτέρω επιδόθηκαν νόμιμα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ.5 του ν.5104/2024. Ο προσφεύγων, δεν υπέβαλε εντός της οριζόμενης προθεσμίας τις απόψεις του σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο παρών έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα ευρήματα του προηγθέντος ελέγχου των υπαλλήλων τηςκαι τις διαφορές που διαπιστώθηκαν, προέβη στον επαναπροσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και των φορολογητέων αποτελεσμάτων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος όσον αφορά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος, προβαίνοντας εν συνεχεία στην έκδοση των οικείων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ.

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

- 1.Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νόμω και ουσία αβάσιμες – έκδοση πράξεων από αναρμόδιο όργανο – λήξη διάρκειας ελέγχου – απαγόρευση διενέργειας νέου ελέγχου για το ίδιο αντικείμενο σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 5104/2024.
- 2.Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νόμω και ουσία αβάσιμες, αόριστες και ανατιολόγητες- Η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψιν της πλήθος παραγγελιών που ακυρώθηκαν ή τροποποιήθηκαν, δωρεάν παροχή γεύματος και ποτών στο προσωπικό της επιχείρησης, προωθητικές ενέργειες για προσέλκυση πελατείας, παροχή κερασμάτων στους πελάτες της επιχείρησης.
- 3.Οι προσβαλλόμενες πράξεις πάσχουν από έλλειψη αιτιολογίας και πλήρη αοριστία – τυγχάνουν νομικά πλημμελείς και ακυρωτέες.
- 4.Ο διενεργηθείς έλεγχος και το πόρισμά του αντιβαίνουν στην αρχή της αναλογικότητας, στην αρχή της φοροδοτικής ικανότητας, στην αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση, που οφείλει να δρα χρηστώως.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος:

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρ.23 του ν.4987/22 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:α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14....»

Επειδή, στο άρθρ. 28 του ν.5104/24 ορίζεται ότι: «1. Η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου ορίζεται σε έως ένα (1) έτος και δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Προϋπόθεση χορήγησης της παράτασης είναι η έναρξη της ελεγκτικής διαδικασίας εντός της αρχικής διάρκειας του φορολογικού ελέγχου. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις που αιτιολογούνται ειδικώς. Η διάρκεια του ελέγχου δεν αναστέλλει ούτε επιμηκύνει τον χρόνο παραγραφής. Ως έναρξη της ελεγκτικής διαδικασίας για την εφαρμογή του παρόντος θεωρείται η κοινοποίηση της πρόσκλησης του άρθρου 14 ή η έναρξη των ελεγκτικών επαληθεύσεων. Οι προθεσμίες της παρούσας αναστέλλονται για όσο χρονικό διάστημα πραγματοποιούνται, στο πλαίσιο του ελέγχου, ενέργειες από αρχές πλην της Φορολογικής Διοίκησης και για το χρονικό διάστημα μεταξύ της υποβολής, από τη Φορολογική Διοίκηση, αιτήματος για τις ενέργειες αυτές, προς εισαγγελικές ή διωκτικές αρχές, ειδικούς επιστήμονες που διενεργούν πραγματογνωμοσύνη ή αλλοδαπές αρχές, στο πλαίσιο της διοικητικής συνεργασίας, και της απόκρισης σε αυτό. Σε κάθε περίπτωση η αναστολή των ως άνω προθεσμιών δεν παρατείνεται πέραν του ενός (1) έτους».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρ.84 ν.5104/24(ΦΕΚ Α'58/19-04-2024) : «2. Τα άρθρα 27 και 28 εφαρμόζονται για ελέγχους που γίνονται με βάση εντολή που εκδίδεται μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος».

Περαιτέρω, με το άρθρο 117 του ιδίου νόμου ορίζονται τα εξής : «1. Η ισχύς του παρόντος αρχίζει από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως με την επιφύλαξη των παρ. 2 και 3, καθώς και των ειδικότερων διατάξεών του. 2. Τα άρθρα 10 και 11 και η παρ. 3 του άρθρου 12 ισχύουν από την 1η Σεπτεμβρίου 2024. 3. Το άρθρο 75 ισχύει από την 1η Οκτωβρίου 2024».

Συνεπώς, οι διατάξεις των άρθρων 27 και 28 του ν. 5104/2024 εφαρμόζονται για ελέγχους με βάση εντολή που εκδόθηκε από την 19-04-2024, ημερομηνία δημοσίευσης του ν. 5104/24 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Στην υπό εξέταση υπόθεση η με αριθμό/0/21-12-2022 εντολή ελέγχου εκδόθηκε σε προγενέστερο χρονικό σημείο από τη δημοσίευση του ν. 5104/24 και ως εκ τούτου οι διατάξεις των άρθρων 27 και 28 του ν. 5104/24 δεν τυγχάνουν εφαρμογής.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρ. 25 ν.4987/22 «Είσοδος σε εγκαταστάσεις» ορίζεται ότι: 1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Διοικητή ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Α.Φ.Μ. του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) τον χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

4. Η διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παρ. 1 δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4987/2022, το οποίο εφαρμόζεται εν προκειμένω: «Άρθρο 28 Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου 1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο. 3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Διοικητή».

Επειδή, το άρθρο 10 παρ. 5 του Ν. 2690/1999 «Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας» ορίζει ότι: «Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές».

Επειδή, το άρθρο 11 παρ. 1 του ίδιου νόμου ορίζει ότι : «Οι προθεσμίες που τάσσονται για έκδοση μιας διοικητικής πράξης είναι ενδεικτικές, εκτός αν ορίζεται ρητά ότι είναι ανατρεπτικές. Όμως η πράξη δεν μπορεί νόμιμα να εκδοθεί, αν από τη λήξη της προθεσμίας πέρασε υπέρμετρο χρονικό διάστημα που επιδρά ουσιαστικά στις νομικές ή πραγματικές προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με την θεωρία (βλ. Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Διαδικασία παραγωγής της διοικητικής πράξης (Γενικό Διοικητικό Δίκαιο - Διάγραμμα 07-04-2014), κεφάλαιο IV «Προθεσμίες προς ενέργεια») αλλά και τη νομολογία (Στε 652/2012, 1932/2013), οι προθεσμίες προς ενέργεια (άρθρο 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός εάν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Δεν αποκλείεται, πάντως, ο χαρακτηρισμός αυτός (ως αποκλειστική προθεσμία) να έχει την έννοια της έντονης υπόδειξης προς τη Διοίκηση να περατώσει τη διαδικασία και μάλιστα εντός ευλόγου χρόνου.

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Γι αυτό το λόγο, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣτΕ 3762/2009, 4876/2012).

Επειδή, στο ανωτέρω αναφερόμενο άρθρο 25 του προγενέστερου ΚΦΔ (ν.4987/22) δεν προβλέπεται συγκεκριμένη διάρκεια για την ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου, αλλά ακόμα και αν αναφέρονταν, η εν λόγω προθεσμία βάσει του ν. 4987/22 δεν θα ήταν ανατρεπτική και κατά συνέπεια ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος:

Επειδή, με το άρθρο 23 παρ. 1 και 2 του Ν 4987/2022 ορίζεται ότι: «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, 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 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 τσιδίες 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 στο άρθρο 15 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του 2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα».

Επειδή στο άρθρο 40 παρ. 2 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «2. Οι αποφάσεις 1220/2012 και 1221/2012 του Υπουργείου Οικονομικών διατηρούνται σε ισχύ ως προς τις προβλεπόμενες ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών του ν. 1809/1980, εκτός εάν, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κριθεί ότι αυτές οι ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά δεν πληρούν τις τεχνικές προδιαγραφές και λοιπά χαρακτηριστικά της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 της ΠΟΛ 1220/2012 «Φορολογικοί Ηλεκτρονικοί Μηχανισμοί με λογισμικό Εστιατορίου, διαχείρισης «ανοικτών τραπεζιών». Ειδικές απαιτήσεις και λειτουργικά χαρακτηριστικά». Πέραν των λοιπών τεχνικών και λειτουργικών τεχνικών προδιαγραφών που αφορούν όλους τους Φορολογικούς Ηλεκτρονικούς Μηχανισμούς στις παρούσες τεχνικές προδιαγραφές, οι επόμενες παράγραφοι, συμπληρώνουν ή εξειδικεύουν ανάλογα με την περίπτωση, τις απαιτήσεις για τους φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς οι οποίοι είναι εφοδιασμένοι με λογισμικό Εστιατορίου και λειτουργούν αποκλειστικά σε καταστήματα εστίασεως.

9.1. Γενικά

9.1.1. Για την παρακολούθηση των “ανοικτών” τραπεζιών σε καταστήματα εστίασεως είναι δυνατόν οι ΦΗΜ να έχουν εφοδιασθεί με ειδικό λογισμικό διαχείρισης ανοικτών λογαριασμών.

9.1.2. Για το σκοπό αυτό, κατά την εκτέλεση κάθε μιας παραγγελίας εκδίδονται ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΑΠΟΔΕΙΞΕΙΣ και παραδίδονται στον πελάτη σε κάθε σερβίρισμα.

9.1.3. Για το κλείσιμο ανοικτού λογαριασμού, εκδίδεται ΤΕΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΔΕΙΞΗ.

9.1.4. Δεν επιτρέπεται στις ΦΤΜ που λειτουργούν με πρόγραμμα εστιατορίου η έκδοση απλής νόμιμης απόδειξης. Υποχρεωτικά η συναλλαγή περιλαμβάνει το άνοιγμα λογαριασμού τραπεζιού με την έκδοση ενός τουλάχιστον δελτίου με την χαρακτηριστική ένδειξη «Προσωρινή Απόδειξη –

Ακολουθεί Τελική Φορολογική Απόδειξη» και έπεται το κλείσιμο του λογαριασμού – τραπεζιού με την έκδοση του δελτίου της «Τελικής Φορολογικής Απόδειξης».

9.1.5. Η παραπάνω διαδικασία είναι δυνατόν να γίνεται σε μια κίνηση χειρισμού που περιλαμβάνει την συνεχόμενη έκδοση 2 δελτίων («Προσωρινή Απόδειξη – Ακολουθεί Τελική Φορολογική Απόδειξη» και «Τελική Φορολογική Απόδειξη»), στις περιπτώσεις που τα πωλούμενα προϊόντα δεν καταναλώνονται στους χώρους του καταστήματος του εστιατορίου.

9.1.6. Η επιστροφή / ακύρωση σερβιρισθέντων ειδών είναι επιτρεπτή σε ΦΗΜ που χρησιμοποιούνται σε καταστήματα εστίασεως και διαθέτουν πρόγραμμα εστιατορίου, ενεργοποιείται δε, με κατάλληλο χειρισμό, π.χ. με ειδικό πλήκτρο “επιστροφών” το οποίο διαθέτει για το σκοπό αυτό ο ΦΗΜ.

9.1.7. Στις Επιστροφές, στα προγράμματα Εστιατορίου δεν επιτρέπεται η επιστροφή αξίας μεγαλύτερης από αυτήν που έχει ήδη σερβιριστεί.

9.1.8. Δεν επιτρέπεται με κανέναν τρόπο η πώληση ή η μεταβίβαση ΦΗΜ εφοδιασμένων με λογισμικό εστιατορίου σε καταστήματα μη εστίασεως.

9.2. Έκδοση δελτίων Προσωρινών Αποδείξεων σε ΦΗΜ με πρόγραμμα Εστιατορίου

9.2.1. Στην προσωρινή απόδειξη περιέχονται ανάμεσα στις χαρακτηριστικές φράσεις «ΕΝΑΡΞΗ ΠΡΟΣΩΡΙΝΗΣ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ» και στο τέλος «ΛΗΞΗ ΠΡΟΣΩΡΙΝΗΣ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ – ΑΚΟΛΟΥΘΕΙ ΤΕΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΔΕΙΞΗ», ευανάγνωστα τα ακόλουθα στοιχεία: 1. Επώνυμο, Όνομα και πατρώνυμο ή επωνυμία επιτηδευματία ή επιχείρησης 2. Διεύθυνση. 3. Επάγγελμα - Δραστηριότητα 4. ΑΦΜ και 5. ΔΟΥ στην οποία υπάγεται ο κάτοχος – χρήστης του ΦΗΜ. 6. Αριθμός Φορολογικού Μηχανισμού για την αναγνώρισή του, στην περίπτωση που στο ίδιο κατάστημα υπάρχουν περισσότεροι από έναν φορολογικοί μηχανισμοί. 7. Ημερήσιος αύξων αριθμός νόμιμης απόδειξης εσόδου 8. Ημερομηνία και ώρα έκδοσης της απόδειξης 9. Οι λεπτομέρειες της συναλλαγής όπως προβλέπονται από τις ισχύουσες διατάξεις του ΚΒΣ. 10. Μια τουλάχιστον γραμμή για κάθε είδος στην οποία αναγράφεται η ονομασία του είδους και όπου απαιτείται και η αξία και η ποσότητα του είδους 11. Ο αντίστοιχος συντελεστής ΦΠΑ αριθμητικά π.χ. 6,5%, 13%, 23%, 36% ή 0% , στο δεξιό μέρος της αξίας του είδους 12. Ο αριθμός του τραπεζιού. 13. Ο αύξων αριθμός της παραγγελίας – σερβιρίσματος του συγκεκριμένου τραπεζιού. 14. Αριθμός Μητρώου του Φορολογικού Μηχανισμού

9.2.2. Στις αποδείξεις αυτές ΔΕΝ αναφέρονται σε καμία περίπτωση οι συνολικές αξίες των ειδών, είτε του τρέχοντος σερβιρίσματος, είτε των προηγούμενων (από μεταφορά). Για το λόγο αυτό, οι ΦΗΜ που είναι εφοδιασμένοι με πρόγραμμα εστιατορίου, δεν υποστηρίζουν τη λειτουργία «ΜΕΡΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ».

9.2.3. Σε περίπτωση επιστροφής κάποιου είδους, αναγράφεται πρώτα η ένδειξη ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ / ΑΚΥΡΩΣΗ και στη συνέχεια η ονομασία, ποσότητα, η αξία και ο συντελεστής ΦΠΑ του είδους αυτού.

9.3. Έκδοση Τελικής Φορολογικής Απόδειξης σε ΦΗΜ με πρόγραμμα Εστιατορίου

9.3.1. Στην Τελική Φορολογική Απόδειξη αναφέρονται αναλυτικά τα είδη που καταναλώθηκαν και η συνολική τους αξία.

9.3.2. Στην Τελική Φορολογική Απόδειξη περιέχονται ανάμεσα στις χαρακτηριστικές φράσεις «ΕΝΑΡΞΗ ΤΕΛΙΚΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ» και «ΛΗΞΗ ΤΕΛΙΚΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ», ευανάγνωστα τα ακόλουθα στοιχεία: 1. Επώνυμο, Όνομα και πατρώνυμο ή επωνυμία επιτηδευματία ή επιχείρησης 2. Διεύθυνση. 3. Επάγγελμα - Δραστηριότητα 4. ΑΦΜ 5. ΔΟΥ στην οποία υπάγεται ο κάτοχος – χρήστης του ΦΗΜ. 6. Αριθμός Φορολογικού Μηχανισμού για την αναγνώρισή του, στην περίπτωση που στο ίδιο κατάστημα υπάρχουν περισσότεροι από έναν φορολογικοί μηχανισμοί. 7. Ημερήσιος αύξων αριθμός φορολογικής απόδειξης εσόδου 8. Ημερομηνία και ώρα έκδοσης της απόδειξης 9. Οι λεπτομέρειες της συναλλαγής όπως προβλέπονται από τις ισχύουσες διατάξεις του ΚΒΣ. 10. Μια τουλάχιστον γραμμή για κάθε είδος στην οποία αναγράφεται η ονομασία του είδους και όπου απαιτείται και η αξία και η ποσότητα του είδους 11. Ο αντίστοιχος συντελεστής ΦΠΑ αριθμητικά π.χ. 6,5%, 13%, 23%, 36% ή 0% , στο δεξιό μέρος της αξίας του είδους 12. Το συνολικό ποσό της συναλλαγής. 13. Ο αριθμός του τραπεζιού. 14. Ο συνολικός αριθμός των παραγγελιών για το συγκεκριμένο τραπέζι. 15. Αριθμός Μητρώου του Φορολογικού Μηχανισμού

9.3.3. Οι εκπτώσεις, οι επιστροφές και οι αυξήσεις αναγράφονται υποχρεωτικά στην Τελική Φορολογική Απόδειξη. Ειδικά το συνολικό ποσό των επιστροφών αναγράφεται διακεκριμένα ως πληροφοριακό στοιχείο.

9.4. Αποτύπωση Επιστροφών σε ΦΗΜ εστιατορίου

9.4.1. Στους ΦΗΜ που λειτουργούν με πρόγραμμα εστιατορίου, τα ημερήσια σύνολα αλλά και τα προοδευτικά – αθροιστικά των επιστροφών – ακυρώσεων παραγγελιών εμφανίζονται υποχρεωτικά στο Δελτίο Ημερήσιας Κίνησης «Ζ». Για το σκοπό αυτό τα ημερήσια συνολικά ακαθάριστα ποσά εσόδων των επιστροφών / ακυρώσεων σερβιρισθέντων ειδών, ενταμιεύονται στην φορολογική μνήμη με την διαδικασία έκδοσης του δελτίου «Ζ».

9.4.2. Τα συνολικά - προοδευτικά ποσά των επιστροφών / ακυρώσεων παραγγελιών εμφανίζονται υποχρεωτικά στα δελτία Αναλυτικής και Συνοπτικής Αναφοράς περιόδου περιεχομένου φορολογικής μνήμης...»

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, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψιν της πλήθος παραγγελιών που ακυρώθηκαν ή τροποποιήθηκαν, δωρεάν παροχή γεύματος και ποτών στο προσωπικό της επιχείρησης, προωθητικές ενέργειες για προσέλκυση πελατείας, παροχή κερασμάτων στους πελάτες της επιχείρησης και δεν έκανε διασταυρωτικούς ελέγχους με πελάτες.

Επειδή, τα ευρήματα και οι διαπιστώσεις του ελέγχου τεκμηριώνονται αναλυτικά στην από 03/11/2022 έκθεση ελέγχου τηςκαι στις από 16/07/2024 εκθέσεις ελέγχου του, οι οποίες αποτελούν και την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, υπό το πρίσμα της εφαρμογής των ανωτέρω διαλαμβανομένων από τις οικείες νομοθετικές και κανονιστικές διατάξεις διενεργήθηκαν οι κάτωθι ελεγκτικές ενέργειες από τους υπαλλήλους της- στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, όπως αυτές καταγράφονται στην από 03/11/2022 σχετική έκθεση ελέγχου:

« Αρχικά ο έλεγχος άντλησε όλα τα αρχεία a.txt από τον κατασχεμένο οπτικό δίσκο και δημιούργησε φύλλα εργασίας excel έτσι ώστε να είναι δυνατή η επεξεργασία των δεδομένων που περιείχαν.

Από την επεξεργασία όλων των ανωτέρω προέκυψε ότι:

- Η ελεγχόμενη, με τη χρήση του Φ.Η.Μ. με αρ. μητρώου ΕΝΥ, προβαίνει στην έκδοση των παρακάτω σημασμένων φορολογικών στοιχείων:
 1. Δελτίων Παραγγελιών
 2. Αποδείξεων Λιανικής
 3. Ακύρωση Παραγγελιών
 4. Ειδικών Ακυρωτικών Στοιχείων
 5. Τιμολογίων – Δελτίων Αποστολής
- Διαπιστώθηκε ότι ο αύξων αριθμός των αποδείξεων λιανικής πώλησης που εκδόθηκαν μέσω της ΕΑΦΔΣΣ δεν είχε συνεχόμενη αρίθμηση.
- Διαπιστώθηκε ότι ο αύξων αριθμός των δελτίων παραγγελίας που εκδόθηκαν μέσω της ΕΑΦΔΣΣ δεν είχε συνεχόμενη αρίθμηση.
- Εντοπίστηκε πλήθος δελτίων παραγγελίας, τα οποία όπως προκύπτει από το κατασχεμένο αρχείο .csv, είχαν πάρει αρίθμηση από το εμπορικό πρόγραμμα παραγγελιοληψίας POSEIDON SOFTWARE S.A., δεν σημάνθηκαν από την ΕΑΦΔΣΣ με αποτέλεσμα να μην περιλαμβάνονται στα ηλεκτρονικά αρχεία txt.
- Για το χρονικό διάστημα από 01/01/2017 έως 16/07/2018 (από Δελτίο Παραγγελίας έως Δελτίο Παραγγελίας) δεν αναγράφεται στα Δελτία Παραγγελίας τα οποία έχουν λάβει σήμανση από την ΕΑΦΔΣΣ και έχουν δημιουργηθεί τα αντίστοιχα ηλεκτρονικά αρχεία txt, η τιμή μονάδος του κάθε προϊόντος.
- Η ελεγχόμενη, προσκόμισε ακυρωτικά στοιχεία λιανικής από Νο 36 έως Νο 104, τα οποία έχουν εκδοθεί από το εμπορικό πρόγραμμα παραγγελιοληψίας, δεν έλαβαν σήμανση από τον μηχανισμό και ακυρώνουν αποδείξεις λιανικής προκειμένου στη συνέχεια να εκδοθούν Τιμολόγια – Δελτία Αποστολής. Τα παραστατικά αυτά λήφθηκαν υπόψη, υπέρ του, για τον προσδιορισμό της αξίας των εκδοθέντων αποδείξεων λιανικής πώλησης.

- Από την ανάγνωση του αρχείου μορφής .csv με ονομασία «παραγγελίες», το οποίο κατασχέθηκε με την υπ' αριθμ. έκθεση κατάσχεσης, διαπιστώθηκε ότι περιλαμβάνονται επτά (7) στήλες οι οποίες αναφέρουν: 1) την ημερομηνία, 2) τον αριθμό παραγγελίας (δελτίου παραγγελίας), 3) την ώρα, 4) τον πελάτη (πελάτης λιανικής ή επωνυμία επιχείρησης), 5) τον συνεργάτη (σερβιτόρος) 6) το τραπέζι και 7) την αξία (συνολική αξία δελτίου παραγγελίας). Συμπεριλαμβάνονται σε αυτό όλα τα δελτία Παραγγελίας που έχουν δημιουργηθεί από το εμπορικό πρόγραμμα παραγγελιοληψίας, είτε έλαβαν σήμανση από τον ΦΗΜ και δημιουργήθηκαν τα αντίστοιχα ηλεκτρονικά αρχεία txt, είτε δεν έλαβαν σήμανση. Δηλαδή συμπεριλαμβάνονται όλες οι εκτελεσμένες παραγγελίες – παραδόσεις αγαθών για όλο το ελεγχόμενο διάστημα και οι αξίες αυτών. Στο αρχείο αυτό δεν απεικονίζεται η ανάλυση των σερβιρισμένων ειδών και ποσοτήτων αυτών. Ο έλεγχος προκειμένου να διασφαλίσει την ορθή αποτύπωση των αξιών των δελτίων παραγγελίας που αναγραφόταν στην ανωτέρω κατάσταση του αρχείου .csv διενήργησε αντιπαραβολικό έλεγχο με την αξία των δελτίων παραγγελίας που είχε στη διάθεσή του από τα αρχεία .txt του ΦΗΜ. Για το χρονικό διάστημα από 01/01/2017 έως 16/07/2018, λόγω του μεγάλου όγκου των συναλλαγών και του γεγονότος ότι τα Δελτία παραγγελίας δεν περιλάμβαναν την τιμή μονάδας του κάθε προϊόντος, διενήργησε δειγματοληπτικό έλεγχο, λαμβάνοντας ως τιμή μονάδος την επικρατούσα τιμή των ειδών όπως αυτή προσδιορίστηκε από τις εκδοθείσες αποδείξεις και διαπίστωσε ότι η αξία τους συμφωνούσε με την αξία των Δελτίων Παραγγελίας που περιλαμβάνονταν στο αρχείο csv με ονομασία «παραγγελίες». Για το χρονικό διάστημα από 16/07/2018 έως 12/09/2018 τα Δελτία Παραγγελίας που έλαβαν σήμανση από την ΕΑΦΔΣΣ ανέγραφαν την τιμή μονάδος του κάθε προϊόντος και από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι η αξία τους συμφωνούσε επίσης με την αξία των Δελτίων Παραγγελίας που περιλαμβάνονταν στο αρχείο csv με ονομασία «παραγγελίες».

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, προσδιόρισε την αξία των πωλήσεων (Δελτία Παραγγελίας) ανά ημέρα, που πραγματοποίησε η ελεγχόμενη οντότητα για όλο το ελεγχόμενο διάστημα, χρησιμοποιώντας το αρχείο csv με ονομασία «παραγγελίες», το οποίο εξήχθη από το εμπορικό πρόγραμμα παραγγελιοληψίας

Στη συνέχεια έγινε σύγκριση των πωλήσεων, όπως αυτές προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο, με τα εκδοθέντα παραστατικά πωλήσεων της ελεγχόμενης επιχείρησης σε ημερήσια βάση, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν η ελεγχόμενη οντότητα εξέδωσε τα παραστατικά εσόδων για το σύνολο των πωλήσεων.

Από τη σύγκριση αυτή διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη οντότητα κατά το φορολογικό έτος 2018, δεν εξέδωσε τουλάχιστον 234 φορολογικά παραστατικά εσόδων (Τιμολόγια ή αποδείξεις λιανικής), τουλάχιστον ένα ανά ημέρα, για την πώληση φαγητών – ποτών – αναψυκτικών, συνολικής αξίας 109.127,28 ευρώ.

Στον πίνακα που ακολουθεί απεικονίζονται οι αξίες των μη εκδοθέντων παραστατικών ανά μήνα, για τη χρήση 2018:

ΔΙΑΣΤΗΜΑ	ΠΛΗΘΟΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ 24%	Φ.Π.Α. 24%
01/01/2018 – 31/01/2018	30	8.867,20	7.150,97	1.716,23
01/02/2018 - 27/02/2018	26	9.413,31	7.591,38	1.821,93
01/03/2018 - 31/03/2018	30	13.336,71	10.755,41	2.581,30
01/04/2018 - 30/04/2018	18	4.596,50	3.706,85	889,65
01/05/2018 - 31/05/2018	27	6.781,40	5.468,87	1.312,53
01/06/2018 - 30/06/2018	29	12.655,00	10.205,65	2.449,35
01/07/2018 - 31/07/2018	31	15.332,06	12.364,56	2.967,50
01/08/2018 - 31/08/2018	31	29.181,30	23.533,31	5.647,99
01/09/2018 - 30/09/2018	12	8.963,80	7.228,87	1.734,93
ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ	234	109.127,28	88.005,87	21.121,41

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει 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 μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, 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, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, η έκθεση ελέγχου της, η οποία αποτέλεσε τη βάση για τις από 16/07/2024 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του, στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων στο υπό κρίση φορολογικό έτος, εκθέτοντας τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, με σαφήνεια και πληρότητα. Συνεπώς, οι περί του αντιθέτου προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος:

Όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες και ακυρωτές ως αντικείμενες ευθέως **στην αρχή της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου**, οι οποίες απορρέουν από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, αυτός τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προσβαλλόμενος. Ειδικότερα, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται και ο αντίδικος, 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 διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι το αντικειμενικό σύστημα επιβολής των φορολογικών κυρώσεων παραβιάζει τη συνταγματικώς κατοχυρωμένη **αρχή της αναλογικότητας** (άρθρ. 25 παρ. 1 Σ), καθώς οι διατάξεις αυτές δε λαμβάνουν υπόψη τις ειδικότερες συνθήκες τέλεσης της κάθε παράβασης, τη συμπεριφορά και τα κίνητρα του φερόμενου παραβάτη, αποστερούν δε από τον διοικητικό δικαστή τη δυνατότητα να συνεκτιμήσει τις ανωτέρω παραμέτρους κατά την επιμέτρηση του προστίμου, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και αβάσιμος. Αρχικά, 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). Έχει κριθεί, ωστόσο, ότι οι διατάξεις των Ν 4174/2013 και 4337/2015, μολονότι περιορίζουν τη σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, δεν αντίκεινται στην αρχή της αναλογικότητας, διότι δε θεσπίζουν μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο, ούτε υπερακοντίζουν τον δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι, το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής δε διαθέτει ούτε αυτό

τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ. 1 ΕΣΔΑ, δεν τίθεται ζήτημα παραβίασης της εν λόγω αρχής (βλ. ΣτΕ 2402/2010).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **09-09-2024** 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 αριθμό/16-07-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	59.890,95€	59.890,95€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/24.

2. Η με αριθμό/16-07-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ /επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/-31/12/2018, του Προϊσταμένου του

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Ποσό καταλογισμού	-	21.190,37€	21.190,37€	21.190,37€

Υπόλοιπο ποσού για έκπτωση	68,96€	68,96€	68,96€	0,00€
-------------------------------	--------	--------	--------	-------

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/24

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.