



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 31.03.2025

Αριθμός απόφασης: 844

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 10440 Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 349

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 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)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία, νομίμως εκπροσωπούμενης, που εδρεύει στην, κατά των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ: α) της με αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017 και β) της με αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις εις την ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση και εξαφάνιση άλλως η τροποποίηση και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Την απόέκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία, νομίμως εκπροσωπούμενης, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- I. Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, για το φορολογικό έτος 2017, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος νομικού προσώπου διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 30.882,12 ευρώ, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 15.441,06 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 46.323,18 ευρώ.
- II. Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, για τη φορολογική περίοδο 01.01.2017-31.12.2017, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος νομικού προσώπου μηδενικό πιστωτικό υπόλοιπο αντί του δηλωθέντος ποσού των 0,10 ευρώ, ήτοι διαφορά πιστωτικού υπολοίπου προς έκπτωση 0,10 ευρώ και χρεωστικό υπόλοιπο 25.515,51 ευρώ, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή 25.515,51 ευρώ.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των με ημερομηνία θεώρησηςεκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία δυνάμει της υπ' αριθ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας. Αιτία έκδοσης της ανωτέρω εντολής ελέγχου αποτέλεσε η έκδοση από την Υπηρεσία μας της με αριθ.απόφασης του Προϊσταμένου μας με την οποία έγινε δεκτή η υπ' αριθ.ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η προσφεύγουσα και ακυρώθηκαν οι εξής πράξεις του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ: α) η με αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και β) η με αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017 - 31.12.2017, για λόγους τυπικής πλημμέλειας και συγκεκριμένα παραβίασης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως την τροποποίηση και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω των προσβαλλόμενων πράξεων ως και κάθε άλλης συναφούς, προγενέστερης ή μεταγενέστερης πράξεως ή παραλείψεως της Διοικήσεως, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας του ελέγχου λόγω μη κοινοποιήσεως της εντολής ελέγχου και γνωστοποιήσεως περί δυνατότητας υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων πριν την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου. Κατά τον τρόπο

αυτό η εταιρεία υπέστη ουσιώδη βλάβη καθ' όσον απώλεσε τη νόμιμη δυνατότητα να υποβάλει τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις με ευνοϊκότερες επιπτώσεις έναντι αυτών ου επιφέρει ο καταλογισμός.

2. Παράνομο, εσφαλμένο και αναιτιολόγητο το πόρισμα της φορολογικής αρχής περί δήθεν μη συμμορφώσεως της εταιρείας με τις διατάξεις του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) και περί δήθεν προκυπτουσών λόγω αυτής διαφορών φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. Εν προκειμένω ο έλεγχος έκρινε ότι για πλήθος συναλλαγών η εταιρεία δήθεν δεν εξέδωσε τις αντίστοιχες Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών, χωρίς ούτε να παραθέσει πλήρη, σαφή, ειδική επαρκή και εμπεριστατωμένη αιτιολόγηση του φερόμενου ως πορίσματός του, ούτε να εκπληρώσει προσηκόντως το ανατεθέν σε αυτόν βάρος αποδείξεως. Τα αποτελέσματα του ελέγχου, στηρίζονται αποκλειστικώς στα αποτελέσματα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. από διασταυρώσεις των στοιχείων, που τηρούν εταιρείες διαδικτυακών πλατφορμών (.....) σχετικά με τις ηλεκτρονικές παραγγελίες, εν συγκρίσει με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία της εταιρείας. Το ως άνω συμπέρασμα στηρίζεται σε αποσπασματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις και διασταυρώσεις και παραγκωνίζει την πραγματική διαδικασία που ακολουθείται στις περιπτώσεις των ηλεκτρονικών παραγγελιών. Πιο συγκεκριμένα η εταιρεία, προκειμένου να εξυπηρετήσει τις ανάγκες των πελατών της συνεργάζεται με την εταιρεία, εταιρεία διαχείρισης ηλεκτρονικών παραγγελιών.

Ο έλεγχος κατέληξε στο εσφαλμένο συμπέρασμα ότι δήθεν δεν εκδόθηκαν ΑΛΣ διότι δεν έλαβε υπόψη του τον ιδιαίτερο τρόπο λειτουργίας του συστήματος ηλεκτρονικών παραγγελιών. Ειδικότερα: α) με την ολοκλήρωση της διαδικασίας ηλεκτρονικής παραγγελίας, η εταιρεία διαχειρίσεως καταχωρίζει το συνολικό ποσό αυτής, το οποίο, όμως, μπορεί, να διαφέρει από το τελικό ποσό του φορολογικού παραστατικού, που θα εκδοθεί για την υπό κρίση συναλλαγή, λόγω τροποποίησης της παραγγελίας, β) υπάρχουν περιπτώσεις όπου λόγω φόρτου εργασίας διαφοροποιείται το συνολικό κόστος παραγγελίας λόγω έκπτωσης είτε ακυρώνεται αυτή, γ) σε αρκετές περιπτώσεις οι πελάτες προβαίνουν μόνοι τους σε ακύρωση της παραγγελίας, χωρίς να συντρέχει κάποιος ιδιαίτερος λόγος, δ) στην περίπτωση παροχής εκπτώσεως, η συνεργαζόμενη εταιρεία επανυπολογίζει το ποσό της ηλεκτρονικής παραγγελίας, στρογγυλοποιώντας το τελικό ποσό αυτής προς την υψηλότερη μονάδα, ενώ η εταιρεία στρογγυλοποιεί το ποσό της παραγγελίας προς τη χαμηλότερη μονάδα, με αποτέλεσμα σε αρκετές περιπτώσεις να υπάρχει απόκλιση μεταξύ της ηλεκτρονικής παραγγελίας και του φορολογικού παραστατικού ύψους 0,01 ευρώ, ε) τέλος, αρκετοί πελάτες τοποθετούν την παραγγελία τους αρκετές ώρες πριν τον αιτούμενο χρόνο παραδόσεως αυτής, προκειμένου να αποφύγουν τις μεγάλες αναμονές. Εκ των ανωτέρω, αποδεικνύεται ότι εξ αιτίας τεχνικής αδυναμίας παρακολούθησης του συστήματος των ηλεκτρονικών παραγγελιών από τη συνεργαζόμενη εταιρεία υπάρχει πληθώρα περιπτώσεων, όπου είτε ο χρόνος είτε το ποσό της ηλεκτρονικής παραγγελίας διαφοροποιούνται από το χρόνο και το ποσό της Α.Λ.Σ. που εκδίδει η εταιρεία, ως εκ τούτου η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων μέσω της αντιστοίχισης των ηλεκτρονικών παραγγελιών μόνο με τις ΑΛΣ ίσης αξίας, που εκδόθηκαν εντός του ίδιου λεπτού, δεν μπορεί να αποτελέσει ασφαλές κριτήριο για την εξαγωγή συμπερασμάτων. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει και επικαλείται τον πίνακα Α, στον οποίο καταγράφονται ηλεκτρονικές παραγγελίες, για τις οποίες ο έλεγχος εσφαλμένως θεώρησε ότι δεν έχει εκδοθεί η αντίστοιχη Α.Λ.Σ. και από τον οποίο προκύπτει πέραν πάσης αμφιβολίας ότι για τουλάχιστον 5.699 παραγγελίες, τις οποίες ο

έλεγχος αρχικώς θεώρησε ως δήθεν αδιασταύρωτες, έχουν εκδοθεί οι αντίστοιχες Α.Λ.Σ. Σύμφωνα με τα προαναλυθέντα, πλήρως καταρρίπτονται τα φερόμενα ως πορίσματα ελέγχου καθόσον από το σύνολο του προσκομιζόμενου υλικού αποδεικνύεται πλήρως αφενός ότι η εταιρεία έχει πλήρως συμμορφωθεί με τις οικείες φορολογικές διατάξεις και αφετέρου οι μηχανισμοί ελέγχου της ελεγκτικής αρχής δεν είναι έγκυροι και ακριβείς. Εν προκειμένω, το ζήτημα της αποδείξεως της μη ταυτοποίησης, εν συνόλω, των ηλεκτρονικών παραγγελιών και των Α.Λ.Σ. βαρύνει την ίδια τη φορολογική αρχή, η οποία φέρει το βάρος αποδείξεως της εγκυρότητας του ελεγκτικού μηχανισμού και των φερόμενων ως διαπιστώσεων της δυνάμει αυτού, και όχι την εταιρεία, η οποία σε κάθε περίπτωση, όταν ξεκίνησε τη συνεργασία της με την εταιρεία διαχείρισεως ηλεκτρονικών παραγγελιών, δεν γνώριζε ότι πέραν των υποχρεωτικών στοιχείων, που οφείλει να διαφυλάσσει βάσει της φορολογικής νομοθεσίας, απαιτείται να τηρεί αρχείο με τα πλήρη στοιχεία εκάστης ηλεκτρονικής παραγγελίας, προκειμένου να είναι σε θέση να ανταποκριθεί σε αυτού του είδους τις ελεγκτικές επαληθεύσεις. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι ο έλεγχος στηρίχθηκε σε αποσπασματικά στοιχεία, χωρίς να αξιολογήσει στο σύνολό τους τις ιδιαίτερες συνθήκες ασκήσεως της επιχειρηματικής δραστηριότητας της εταιρείας και τον ακριβή τρόπο λειτουργίας της, ιδίως όσον αφορά στον χρόνο και τον τρόπο εκτελέσεως των παραγγελιών της και της τιμολογήσεως αυτών, με αποτέλεσμα να πρέπει πλήρως να αναδιαμορφωθεί το πόρισμα ελέγχου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ΚΦΔ (ν.5104/2024), περί κοινοποίησης πράξεων και λοιπών εγγράφων από τη Φορολογική Διοίκηση, ορίζονται τα εξής:

1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση, γίνεται με ψηφιακά μέσα με την επιφύλαξη της παρ. 7 του παρόντος και της παρ. 2 του άρθρου 83.

2.

3. Αν η πράξη ή το έγγραφο αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η ψηφιακή κοινοποίηση συντελείται με την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νόμιμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου ή του φορολογικού αντιπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου τους. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του πρώτου εδαφίου, εφόσον κατά τον χρόνο της κοινοποίησης δεν είχε γνωστοποιηθεί στη Φορολογική Διοίκηση ο διορισμός νέου νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου ή φορολογικού αντιπροσώπου. Η ψηφιακή κοινοποίηση πράξεων ή εγγράφων που εκδίδονται στο πλαίσιο των ειδικών καθεστώτων των άρθρων 47β, 47γ και 47δ του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ν. 2859/2000, Α` 248) ή στο πλαίσιο των ειδικών καθεστώτων άλλων κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, πραγματοποιείται: είτε α) με ανάρτησή τους στον λογαριασμό του υποκείμενου στον φόρο ή του μεσάζοντα, στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία συνοδεύει ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, είτε β) με μόνη την αποστολή αυτών στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, αν το πρόσωπο στο οποίο αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης.

4. Πράξη ή έγγραφο που κοινοποιείται ψηφιακά στον λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τις παρ. 1 έως 3, θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί: α) μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του προσώπου στο οποίο αφορά η κοινοποίηση στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και την ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής τους, ή β) μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την αποστολή τους στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, αν το πρόσωπο στο οποίο αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης.

5. Το τρίτο εδάφιο της παρ. 3, ως προς την ψηφιακή κοινοποίηση πράξεων ή εγγράφων που εκδίδονται στο πλαίσιο ειδικών καθεστώτων, ισχύει στον βαθμό που δεν προβλέπεται διαφορετικά από τον Εκτελεστικό Κανονισμό (ΕΕ) 282/2011 του Συμβουλίου της 15ης Μαρτίου 2011 για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (L 77/1). ...».

Επειδή, περαιτέρω με την ΠΟΛ. 1125/16.04.2014 (ΦΕΚ Β' 1171/07.05.2014) της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών «Καθορισμός λεπτομερειών εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 5 του ν.4174/2013 (Α' 170), για την ηλεκτρονική κοινοποίηση πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης», ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 3

Διαδικασία Κοινοποίησης

Η προς κοινοποίηση πράξη, με τα κατά Νόμο με αυτήν συγκοινοποιούμενα, ή η απόφαση, ή η ατομική ειδοποίηση ή ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 αναρτάται στο «Λογαριασμό» του φορολογούμενου στο σύστημα TAXISnet, στην επιλογή «Προσωποποιημένη Πληροφόρηση – e-Κοινοποιήσεις». Ο φορολογούμενος ειδοποιείται ηλεκτρονικά με μήνυμα που αποστέλλεται στη δηλωθείσα από αυτόν διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Η πράξη και τα συγκοινοποιούμενα με αυτή, η απόφαση και η ειδοποίηση θεωρούνται νομίμως κοινοποιηθείσες μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτηση και την κατά τα ανωτέρω ηλεκτρονική ειδοποίηση, της προθεσμίας αυτής αρχομένης από οποιαδήποτε ενέργεια (ανάρτηση ή ηλεκτρονική ειδοποίηση) λάβει χώρα τελευταία, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής του κοινοποιούμενου εγγράφου.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ΚΦΔ (ν.5104/2024):

«Υποβολή φορολογικής δήλωσης

1. α) β) Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται έως και τη δέκατη (10η) ημέρα από την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού του φόρου. γ) Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης. δ) Εάν η εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 και έως και τη δέκατη (10η) ημέρα από την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου των παρ. 1 έως 3 του άρθρου 53,

πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου της παρ. 6 του άρθρου 53. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης, σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ΚΦΔ (ν.5104/2024) ορίζεται ότι:

« Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης

1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. ..

3.α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται έως και τη δέκατη (10η) ημέρα από την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, με το άρθρο 27 του ΚΦΔ (ν.5104/2024) ορίζεται ότι:

«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.

2. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται από υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης μετά από την έκδοση εντολής ελέγχου από το αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης. Ο έλεγχος ανατίθεται σε συγκεκριμένο υπάλληλο ή υπαλλήλους και περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής στοιχεία: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους ανατίθεται ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) την φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, στ) τη μορφή του ελέγχου.

Για τον μερικό επιτόπιο έλεγχο σε φορολογούμενους ορισμένης περιοχής ή δραστηριότητας ή που διακινούν αγαθά, η εντολή διενέργειας του ελέγχου, που εκδίδεται σύμφωνα με την παρ. 1, περιλαμβάνει, αντί των στοιχείων των περ. γ) και δ), την περιοχή του ελέγχου ή το είδος των δραστηριοτήτων των φορολογουμένων.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

3. Ο έλεγχος, όπως προσδιορίζεται από την εντολή ελέγχου, μπορεί να είναι πλήρης ή μερικός, ως εξής: α), β) Μερικός είναι ο έλεγχος που δεν συγκεντρώνει τα στοιχεία του πλήρους ελέγχου της περ. α) και διενεργείται ιδίως για συγκεκριμένα ζητήματα ή συναλλαγές μιας φορολογίας ή ενός φορολογικού αντικειμένου, τέλους ή εισφοράς ή για όλα τα φορολογικά αντικείμενα, τέλη ή εισφορές συγκεκριμένων συναλλαγών, για μια ή περισσότερες φορολογικές ή διαχειριστικές περιόδους ή ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη στα οποία αναφέρεται το προς έλεγχο φορολογικό ζήτημα ή η συναλλαγή της οικείας εντολής. Ο μερικός έλεγχος είναι

οριστικός ως προς τα ελεγχθέντα φορολογικά αντικείμενα ή ζητήματα ή συναλλαγές για τα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές ή φορολογικές περιόδους που προβλέπονται στην οικεία εντολή ελέγχου.».

Επειδή, με το άρθρο 15 του ΚΦΔ, ως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο διενέργειας του ελέγχου, ορίζεται ότι:

«Πληροφορίες από τρίτους

..... 3. Ο Γενικός Γραμματέας δικαιούται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από λοιπά τρίτα πρόσωπα, όπως ιδίως από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων, τα επιμελητήρια, τους συμβολαιογράφους, τους υποθηκοφύλακες, τους προϊσταμένους των κτηματολογικών γραφείων, τους οικονομικούς ή κοινωνικούς ή επαγγελματικούς φορείς ή οργανώσεις, για τον καθορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις των στοιχείων και την είσπραξη της φορολογικής οφειλής με τους ειδικότερους όρους που προβλέπονται στην παράγραφο 1. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αποστέλλει ερώτημα, έγγραφο ή ηλεκτρονικό, το οποίο πρέπει να απαντάται από το τρίτο πρόσωπο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή του. Σε εξαιρετικά σύνθετες υποθέσεις, η προθεσμία μπορεί να παραταθεί για είκοσι (20) επιπλέον ημέρες. ...».

Επειδή, στο άρθρο 13 παρ. 1 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, 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. ...».

Επειδή, στις διατάξεις του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251/24.11.2014) περί Ε.Λ.Π. ορίζεται ότι:

«**Άρθρο 1** Πεδίο εφαρμογής

..... 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.

Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

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.

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.

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.

11. Στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία) καταχωρείται η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης, κατά περίπτωση, του σχετικού παραστατικού.

14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα. ...

Άρθρο 8 Τιμολόγιο πώλησης

1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας. ...

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.

2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών.

ε) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά.

3. Για σκοπούς ευχερούς ταυτοποίησης των σχετικών συναλλαγών, δύναται να καθίσταται υποχρεωτική η αναγραφή πρόσθετων στοιχείων στα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής πώλησης ορισμένων κατηγοριών υπηρεσιών ή αγαθών, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ύστερα από δημοσίευση αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος.

4. Στην περίπτωση εκπώσεων ή επιστροφών εκδίδεται πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης. Για κάθε εκδιδόμενο πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης άνω των 50 ευρώ τηρείται από τον πωλητή αρχείο με το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση 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.

6. Το στοιχείο λιανικής πώλησης μπορεί να φέρει ανάλογη ονομασία, σύμφωνα με τις επικρατούσες συναλλακτικές πρακτικές ή τις απαιτήσεις άλλης νομοθεσίας.

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.

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.

10. Οι οντότητες δύνανται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με τη χρήση υπηρεσιών παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης, αντί της χρήσης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών της παραγράφου 8.

11. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ύστερα από δημοσίευση αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος, δύναται να απαλλάσσονται ορισμένες κατηγορίες οντοτήτων από την υποχρέωση της παραγράφου 8. Οι οντότητες αυτές δύνανται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο ή με άλλο τεχνικό μέσο.

12. Κατ' εξαίρεση, επιτρέπεται η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο ή με άλλο τεχνικό μέσο, αντί της εφαρμογής των παραγράφων 8 ή 10 του παρόντος άρθρου, για περιστασιακές λιανικές πωλήσεις.

13. Η οντότητα μπορεί να εκδίδει παραστατικά λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο στην περίπτωση διακοπής του συστήματος διανομής ηλεκτρικής ενέργειας ή διακοπής της λειτουργίας του μέσου έκδοσης παραστατικών, λόγω τεχνικού προβλήματος. Σε περίπτωση μη λειτουργίας του εξοπλισμού έκδοσης παραστατικών λόγω τεχνικού προβλήματος, η οντότητα λαμβάνει όλα τα απαραίτητα μέτρα για την αποκατάσταση της λειτουργίας του εξοπλισμού χωρίς αδικαιολόγητη καθυστέρηση και για την αποτροπή επαναλήψεων του προβλήματος. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων της παραγράφου 9 δύναται να ρυθμίζονται θέματα εφαρμογής της παραγράφου αυτής, καθώς και να επιβάλλεται υποχρέωση ενημέρωσης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων.

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, με την Α.1413/2019 (ΦΕΚ Β 4061/7.11.2019) 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 αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, τηρούμενης της διαδικασίας του άρθρου 28 του ν. 4174/2013.

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

4. Οι κατ'εφαρμογή της παρούσας εντολές φορολογικού ελέγχου εκδίδονται για τη φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α., αμελλητί μετά τη λήξη της προβλεπόμενης, από τις κατά περίπτωση διατάξεις, προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων της κάθε μιας από τις φορολογίες αυτές, λαμβανομένων υπόψη των κριτηρίων του Παραρτήματος της παρούσας, τα οποία δεν δημοσιοποιούνται. Οι εντολές φορολογικού ελέγχου του προηγούμενου εδαφίου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο εντός πέντε (5) 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 1115805 ΕΞ 2017/31-7-2017 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 τις διατάξεις του άρθρου 76 του ΚΦΔ:

«Επαρκής αιτιολογία

Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, 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, στις διατάξεις 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 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. ...4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη» (ΣΤΕ 451/1991).

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 παρ. 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική ισχύ ου ορίζει το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνο για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 14^η 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 τις διατάξεις του άρθρου 77 του ΚΦΔ:

«**Βάρος απόδειξης**

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, αρχικά η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής διενήργησε έλεγχο στην προσφεύγουσα εταιρεία εξαιτίας λήψης του με α/α Πληροφοριακού Δελτίου από τη ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε., σύμφωνα με το οποίο αντλήθηκαν στοιχεία από το taxis και τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών (ΜΥΦ) που υπέβαλλε η επιχείρηση(διαδικτυακή πλατφόρμα), τα οποία αφορούσαν, μεταξύ άλλων, την προσφεύγουσα. Την εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής η με αριθμό εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου από τον οποίο κατασχέθηκαν α) ηλεκτρονικά αρχεία (αρχεία txt από ΕΑΦΔΣΣ) από μαύρο server της επιχείρησης για το χρονικό διάστημα από 11.01.2017 έως και 06.07.2020, β) ηλεκτρονικά αρχεία (αρχεία txt από ΕΑΦΔΣΣ) από μαύρο server της επιχείρησης για το χρονικό διάστημα από 30.06.2016 έως και 11.01.2017 (σχετ. έκθεση κατάσχεσης). Επιπλέον ο έλεγχος δημιούργησε ασφαλή αντίγραφα των προσκομισθέντων σε ηλεκτρονική μορφή λογιστικών βιβλίων και των ανωτέρω αρχείων. Στη συνέχεια, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής εντολή ελέγχου – επεξεργασίας για τα έτη 2016 έως και 2019, προκειμένου για επεξεργασία των κατασχεθέντων και την διαπίστωση της ορθής

εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.). Στα πλαίσια του ανωτέρω ελέγχου απεστάλη το με αριθ. πρωτ. ΥΕΔΔΕΑΤΤ..... έγγραφο αίτημα του άρθρου 15 του ΚΦΔ. Ο έλεγχος μέσω της αντιπαραβολής των αποδεικτικών ηλεκτρονικών παραγγελιών με τα ηλεκτρονικά αρχεία των εκδοθεισών φορολογικών αποδείξεων (ΑΛΠ) από τους εν χρήσει ΦΗΜ, διαπίστωσε τη μη έκδοση δέκα εννιά χιλιάδων τριακοσίων είκοσι εννέα (19.329) Α.Λ.Π. ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων συνολικής αξίας 188.277,48 ευρώ, ήτοι καθαρής αξίας υποκείμενη σε ΦΠΑ 13% 381,91 ευρώ και καθαρής αξίας υποκείμενης σε ΦΠΑ 24% 151.488,65 ευρώ πλέον ΦΠΑ 36.406,92 ευρώ, για αντίστοιχες εκτελεσθείσες παραγγελίες από ηλεκτρονική πλατφόρμα παραγγελίας φαγητού (.....), κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 5 και 8 έως 13 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Κατόπιν των ανωτέρω, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής με το αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. έγγραφό της (αριθ. πρωτ. 2^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ) απέστειλε στην αρμόδια ελεγκτική αρχή τα εξής: α) την από έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Ε.Λ.Π. & Κ.Φ.Δ., β) την από πληροφοριακή έκθεση εισοδήματος εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και γ) την από πληροφοριακή έκθεση Φ.Π.Α. εφαρμογής των διατάξεων των διατάξεων του ν.2859/2000. Ο αρμόδιος Προϊστάμενος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ κατόπιν διενεργηθέντος ελέγχου, δυνάμει της με αριθ. εντολής ελέγχου, εξέδωσε τις κάτωθι πράξεις: α) τη με αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και β) τη με αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017 - 31.12.2017.

Στη συνέχεια, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε την υπ' αριθ.ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας με την οποία ζητούσε την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων για τους λόγους που αναφέρονται σε αυτήν. Επί της ανωτέρω ενδικοφανούς εκδόθηκε η με αριθ.απόφαση του Προϊσταμένου μας με την οποία ακυρώθηκαν οι ανωτέρω πράξεις για λόγους τυπικής πλημμέλειας και συγκεκριμένα λόγω παραβίασης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης. Κατόπιν, η με αριθ.απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας διαβιβάστηκε στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, με το αριθ. πρωτ. έγγραφο, προκειμένου για επανάληψη της διαδικασίας σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 36 παρ. 2γ του ν.4987/2022, ως εκ τούτου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής η με αριθ. εντολή επανελέγχου της υπόθεσης. Κατόπιν διενέργειας επανελέγχου και αφού ελήφθησαν υπόψη οι αντιρρήσεις της προσφεύγουσας, ο εν λόγω έλεγχος διαφοροποιήθηκε σε σχέση με τον αρχικό και διαπίστωσε τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων σε 13.753 περιπτώσεις, αντί του πορίσματος του προηγούμενου ελέγχου όπου είχε διαπιστωθεί η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων σε 19.329 περιπτώσεις.

Ακολούθως, διενεργήθηκε έλεγχος από το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την έκδοση της υπ' αριθ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω Υπηρεσίας, συνεπεία του οποίου συντάχθηκαν οι με ημερομηνία θεώρησηςεκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις. Ο υπό κρίση έλεγχος στηρίχθηκε στην φορολογητέα αξία που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής (σχετ. το με αριθ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ έγγραφο με συνημμένη σε αυτό την έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ν.4308/2014 και ν.4987/2022 και τις με ημερομηνία θεώρησης πληροφοριακές εκθέσεις εισοδήματος και ΦΠΑ) τα

πορίσματα των οποίων υιοθετήθηκαν πλήρως από τον υπό κρίση έλεγχο σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Α.1413/2019. Συγκεκριμένα βάσει του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ καταλογίσθηκαν τελικά παραβάσεις μη έκδοσης λόγω μη αντιστοίχισης ηλεκτρονικών παραγγελιών με εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία ως κάτωθι:

	ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ 13%	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ 24%	ΦΠΑ 13 %	ΦΠΑ 24%
ΜΗ ΕΚΔΟΣΕΙΣ (1)	19.329	188.277,48	381,91	151.488,65	49,65	36.357,28
ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΗΣΗ ΥΠΟΜΝΗΜΑΤΟΣ (2)	5.576	56.271,80	0,00	45.380,48	0,00	10.891,32
ΔΙΑΦΟΡΑ (1) – (2)	13.753	132.005,68	381,91	106.108,17	49,65	25.465,96

Στο πλαίσιο των ανωτέρω διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις α) φορολογίας εισοδήματος ως προς τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη και β) Φ.Π.Α. ως προς τις φορολογητέες εκροές, και ο έλεγχος προσδιόρισε σύμφωνα με την απόφαση Α.1413/2019 τα αποτελέσματα ως εξής:

α) εισόδημα

ΧΡΗΣΗ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ		
	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	ΑΠΟΚΡΥΒΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΕΛΕΓΧΟΥ
2017	288.903,18	2.840,97	106.490,08	395.393,26	109.331,05

β) Φ.Π.Α. (με έκδοση Α.Λ.Π. για πραγματοποιηθείσες πωλήσεις από 01.01.2017-31.12.2017)

ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣ ΑΞΙΑ ΑΝΑ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ						
	ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ 13%	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ 24%	ΦΠΑ 13%	ΦΠΑ 24%
ΣΥΝΟΛΟ	13.753	132.005,68	381,91	106.108,17	49,65	25

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων εκδόθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας οι προσβαλλόμενες πράξεις εισοδήματος και Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2017.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρεία προβάλλει συνοπτικά τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας του ελέγχου λόγω μη κοινοποιήσεως της εντολής ελέγχου και γνωστοποίησης περί δυνατότητας υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων.
2. Παράνομο, εσφαλμένο και αναιτιολόγητο πόρισμα της φορολογικής αρχής περί δήθεν μη συμμορφώσεως της εταιρείας με τις διατάξεις του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) και περί δήθεν προκυπτουσών λόγω αυτής διαφορών φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Επειδή, ως προς τα ανωτέρω προβαλλόμενα λεκτέα τα εξής:

- Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας σημειώνουμε ότι στην υπό κρίση υπόθεση εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής: α) η υπ' αριθ.εντολή ελέγχου και β) η με αριθ. πρωτ. 2^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣεπιστολή με θέμα: «κοινοποίηση εντολής και γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής φορολογικών δηλώσεων μέχρι τη δέκατη (10^η) ημέρα από την

κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση (άρθ. 22 παρ. 1β & 23 παρ. 3^α του ν.5104/2024», προκειμένου για την δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 22 παρ. 1β, 23 παρ. 3^α, 83, παρ. 26 περ. α) και περ. β), παρ. 27, αρ. 84, 85 και 86 του ν.5104/2024 (ΚΦΔ) όπως ισχύουν σε συνδυασμό με το αρ. 70 παρ. 15 του ν.4987/2022. Τα ανωτέρω έγγραφα κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία με ανάρτηση στο λογαριασμό της προσφεύγουσας εταιρείας στο πληροφοριακό σύστημα TAXISnet στην επιλογή «Προσωποποιημένη Πληροφόρηση – e- Κοινοποιήσεις» την 18η.10.2024 (ώρα 13:34:31) και ακολούθησε ηλεκτρονική ειδοποίηση στην δηλωθείσα από την προσφεύγουσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου την 18η.10.2024 (ώρα 13:45:29), ενώ η ανωτέρω ανάρτηση αναγνώστηκε την 21^η.10.2024 (ώρα 10:21:14). Η ανωτέρω ημερομηνία ανάγνωσης του αποσταλθέντος ηλεκτρονικού μηνύματος, ήτοι η **21^η.10.2024 συνιστά τον χρόνο παραλαβής των κοινοποιούμενων εγγράφων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ.** Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραβίασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και απώλειας δικαιωμάτων της, λόγω μη κοινοποίησης της εντολής και ελέγχου και της γνωστοποίησης περί δυνατότητας υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων πριν την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

- Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας σημειώνουμε ότι, στα πλαίσια του διενεργούμενου ελέγχου, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής διαβίβασε στην εταιρεία η οποία διαχειρίζεται τις ηλεκτρονικές πλατφόρμες το με αριθ. πρωτ. ΥΕΔΔΕΑΤΤ..... έγγραφο αίτημα του άρθρου 15 του ΚΦΔ με το οποίο ζητήθηκε να αποσταλούν καταστάσεις με τις αναλυτικές παραγγελίες ανά είδος σε ημερήσια βάση για τα φορολογικά έτη 2016-2019. Περαιτέρω, ζητήθηκε από την εταιρεία ξεχωριστή κατάσταση με τις εκτελεσθείσες παραγγελίες που συμπεριλαμβάνουν εκπωτικά κουπόνια στα πλαίσια προωθητικών ενεργειών από την οποία να προκύπτει ποιον βαρύνει η σχετική επιβάρυνση του σχετικού κουπονιού, ήτοι την ελεγχόμενη ή την διαδικτυακή πλατφόρμα όπως και τις αναλυτικές παραγγελίες και τα των παραγγελιών αυτών. Η εταιρεία ανταποκρινόμενη στην πρόσκληση του ελέγχου απέστειλε καταστάσεις που περιλάμβαναν τις τελικώς εκτελεσθείσες παραγγελίες που δόθηκαν μέσω των ανωτέρω ηλεκτρονικών πλατφορμών (ανά είδος και συντελεστή ΦΠΑ) σε ημερήσια βάση και όχι τυχόν μεταβληθείσες και ακυρωμένες παραγγελίες όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα εταιρεία, ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Περαιτέρω, όσον αφορά την χρονική απόκλιση μεταξύ αποδοχής της ηλεκτρονικής παραγγελίας και έκδοσης του φορολογικού παραστατικού, σημειώνεται ότι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ λήψης παραγγελίας και εκτέλεσης δεν είναι μεν ειδικώς συγκεκριμένος αλλά ούτε και αόριστος, καθώς υφίσταται υποχρέωση της οντότητας να παραδώσει τα είδη της παραγγελίας εντός εύλογου χρόνου, ο οποίος χρόνος μάλιστα δηλώνεται κατά την παραγγελία στην ηλεκτρονική πλατφόρμα εκτέλεσης παραγγελίας (ενδεικτικά αναφέρεται από 20 λεπτά για κοντινά καταστήματα έως 50 λεπτά σε περίπτωση φόρτου), ώστε ο πελάτης να είναι ενήμερος για το χρόνο παραλαβής της παραγγελίας του, καθώς και τη συνολική αξία αυτής. Ως εκ τούτου ο έλεγχος, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, έλαβε υπόψη του ως μέγιστο χρόνο εκτέλεσης της παραγγελίας τις δύο ώρες από την ακριβή ώρα παραγγελίας και η αντιπαραβολή παραγγελίας και εκδοθείσας ΑΛΠ έγινε σε εύρος δύο (2) ωρών από την ακριβή ώρα παραγγελίας. Όπως άλλωστε επισημαίνει ο έλεγχος δεν υπάρχει

η δυνατότητα να τοποθετήσει ο πελάτης παραγγελία μέσω της με άλλο χρόνο εκτέλεσής της, πέραν του τρέχοντος, αυτό μπορεί να γίνει μόνο κατόπιν απευθείας επικοινωνίας με το κατάστημα.

Ακολούθως, ο έλεγχος διασφάλισε ότι κάθε μία Α.Λ.Π. που αντιστοιχίζεται με μια παραγγελία δεν μπορεί να αντιστοιχιστεί με άλλη παραγγελία, δηλαδή μεταξύ των δύο αρχείων αντιπαραβολικού ελέγχου παράγονται μοναδικές αντιστοιχήσεις. Επιπλέον, σημειώνεται ότι ο τρόπος αντιστοίχισης ευνοεί την ελεγχόμενη επιχείρηση καθώς αντιστοιχίζονται παραγγελίες που έγιναν μέσω των πλατφορμών με όλες τις εκδοθείσες ΑΛΠ, στις οποίες πιθανόν να συμπεριλαμβάνονται ΑΛΠ που εκδόθηκαν για παραγγελίες που δόθηκαν απευθείας στο κατάστημα είτε για delivery, είτε για take away, είτε για κατανάλωση στο κατάστημα.

Περαιτέρω, τονίζεται από τον έλεγχο ότι από την ανάλυση και επεξεργασία των απεσταλμένων αρχείων από την εταιρεία έχουν ληφθεί υπόψη τυχόν εκπώσεις και προωθητικές ενέργειες, όπως αναλυτικά αναφέρεται στην με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η οποία επισυνάπτεται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου και αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της.

Εξάλλου, ο ισχυρισμός της περί αντιστοίχισης συγκεκριμένων ηλεκτρονικών παραγγελιών με εκδοθέντα φορολογικά παραστατικά, όπως αυτός προκύπτει από τον πίνακα Α (σχετ. η από έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής σελ. 5–17) που προσκόμισε και επικαλέστηκε η προσφεύγουσα, αυτός έγινε εν μέρει δεκτός από τον υπό κρίση έλεγχο με αποτέλεσμα την διαφοροποίησή του από τον αρχικό έλεγχο ως προς το σύνολο των μη εκδοθέντων παραστατικών για το φορολογικό έτος 2017, για αντίστοιχες εκτελεσθείσες παραγγελίες από ηλεκτρονική πλατφόρμα παραγγελίας φαγητού, συγκεκριμένα ο έλεγχος στο πόρισμά του διαπίστωσε την μη έκδοση φορολογικών στοιχείων σε 13.753 περιπτώσεις, αντί της αρχικής διαπίστωσης που αφορούσε σε μη έκδοση 19.329 φορολογικών στοιχείων. Αναλυτικά ο ανωτέρω Πίνακας Α περιείχε αντιστοιχία ποσών αποδείξεων λιανικής πώλησης με τα ποσά των παραγγελιών μέσω της ηλεκτρονικής πλατφόρμας σε 5.576 περιπτώσεις συνολικής αξίας 56.271,80 ευρώ. Από τις συνολικές παραγγελίες που έχουν επεξεργαστεί στον ως άνω πίνακα από την προσφεύγουσα 123 παραγγελίες δεν αντιστοιχούν σε κανένα φορολογικό στοιχείο. Επιπλέον, αναφέρεται ότι για τις λοιπές 13.753 περιπτώσεις που προκύπτουν ως μη εκδοθείσες δεν έχει γίνει καμία αναφορά και δεν έχουν αντιστοιχηθεί οι παραγγελίες με εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία από την πλευρά της προσφεύγουσας.

Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι εν προκειμένω ο έλεγχος μέσω της αντιπαραβολής των αποδεικτικών ηλεκτρονικών παραγγελιών με τα ηλεκτρονικά αρχεία των εκδοθεισών φορολογικών αποδείξεων (ΑΛΠ) από τους εν χρήσει ΦΗΜ (με αριθμούς μητρώου), έλαβε υπόψιν όλες τις απαιτούμενες παραμέτρους, αξιολόγησε αναλυτικά και διεξοδικά τις ιδιαίτερες συνθήκες ασκήσεως της επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας (ήτοι τον χρόνο και τρόπο εκτέλεσης των παραγγελιών και της τιμολόγησης αυτών μέσω των ηλεκτρονικών – διαδικτυακών πλατφορμών – και κατ' επέκταση της έκδοσης των σχετικών φορολογικών στοιχείων), επίσης έλαβε υπόψη του όλες τις αποδείξεις που έχουν εκδοθεί και συσχετίζονται χρονικά με τις ηλεκτρονικές παραγγελίες, διασφαλίζοντας έτσι στο πλαίσιο της χρηστής διοίκησης, την αξιοπιστία της ελεγκτικής διαδικασίας και την βασιμότητα του πορίσματος του ελέγχου.

Ο δε ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί παράνομου, εσφαλμένου και αναπιολόγητου πορίσματος ελέγχου, αυτός τυγχάνει γενικός και αόριστος καθώς δεν προσκομίζονται από την πλευρά της συγκεκριμένα στοιχεία που να τεκμηριώνουν ότι για το σύνολο των παραγγελιών εκδόθηκαν σχετικά φορολογικά στοιχεία. Όπως αναφέρθηκε η ίδια παρά το γεγονός ότι έχει την υποχρέωση βάσει του άρθρου 5 των ΕΛΠ να τεκμηριώσει τις συναλλαγές της, τεκμηριώνει συσχέτιση για μέρος μόνο των ηλεκτρονικών παραγγελιών με εκδοθέντα στοιχεία και όχι για το σύνολο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες απόσχετικές εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής 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 ημερομηνίας κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία νομίμως εκπροσωπούμενης, με έδρα την και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ: α) της με αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017 και β) της με αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017.

Φορολογικό έτος 2017

α) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ (με αριθ.)

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά εισόδημα		2.840,97	109.331,05	106.490,08
Φόρος	Πιστωτικό ποσό			30.882,12
	Χρωστικό ποσό	823,88	31.706,00	
Προκαταβολή φόρου		823,88	823,88	
Τέλος επιτηδεύματος		1.000,00	1.000,00	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			15.441,06	15.441,06
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/ου				
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης				
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	2.647,76	48.970,94	46.323,18
	για επιστροφή			

β) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ (με αριθ.)

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		288.903,18	395.393,26	106.490,08
Αξία φορολογητέων εισροών		279.545,48	279.545,48	
Φόρος εκροών		69.336,77	94.852,38	25.515,61
Υπόλοιπο φόρου εισροών		69.336,87	69.336,87	
Πιστωτικό υπόλοιπο		0,10		0,10
Χρεωστικό υπόλοιπο			25.515,51	25.515,51
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.				
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή			25.515,51	25.515,51
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	0,10		0,10
	για επιστροφή			

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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

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.