



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 19.05.2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **1602**

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαφελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 10440 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 2131312372-347
E-mail : ded.ath@aade.gr,

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58),
β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).
δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης 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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **20.01.2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ και έδρα κατά: α) της υπ' αριθ./20.12.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη προσδιορισμού προστίμου φορολογικού έτους 2018 και β) της υπ' αριθ./20.12.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη προσδιορισμού προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./20.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη προσδιορισμού προστίμου φορολογικού έτους 2018 και β) την υπ' αριθ./20.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη προσδιορισμού

προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής των οποίων ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **20.01.2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /20.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη προσδιορισμού προστίμου φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα για το φορολογικό έτος 2018 φόρος εισοδήματος 57.336,23 ευρώ πλέον προστίμου του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 (ήδη άρθρο 57 του ν. 5104/2024) 28.668,12 ευρώ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 42Α του ν. 4172/2013 10.2018,25 ευρώ, ήτοι συνολικά 96.222,60 ευρώ.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 20.12.2024 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος περί εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4172/2013 του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Με την υπ' αριθ. /20.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη προσδιορισμού προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018, του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα για τη φορολογική περίοδο 01.01.2018-31.12.2018 ΦΠΑ 29.762,54 ευρώ πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013 (ήδη άρθρο 57 του ν. 5104/2024) 14.881,27 ευρώ, ήτοι συνολικά 44.643,81 ευρώ.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 20.12.2024 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ περί εφαρμογής των διατάξεων του ν. 2859/2000 του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Σύμφωνα με τα στοιχεία μητρώου του συστήματος TAXIS ο προσφεύγων υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών στις 10.04.2017 με κύρια δραστηριότητα υπηρεσίες παροχής γευμάτων από ψητοπωλεία-σουβλατζίδικα και τηρεί απλογραφικά βιβλία σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο άρθρο 3 παρ. 12 του ν. 4308/2014.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στις 29.03.2023 από συνεργείο ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής πραγματοποιήθηκε επιτόπιος έλεγχος στην έδρα του προσφεύγοντος επί της οδού και επιδόθηκε πρόσκληση για την προσκόμιση των τηρούμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων & στοιχείων) συμπεριλαμβανομένων των ηλεκτρονικών φορολογικών αρχείων που παρήχθησαν από τους ΦΗΜ με αρ. μητρώου & για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 01.01.2018-31.12.2021.

Επίσης η ανωτέρω υπηρεσία απέστειλε στην εταιρεία με ΑΦΜ που διαχειρίζεται τις ηλεκτρονικές πλατφόρμες το υπ' αριθ. /2023 έγγραφο με το οποίο ζητούσε να αποσταλούν καταστάσεις με τις αναλυτικές παραγγελίες ανά είδος σε ημερήσια βάση για τα φορολογικά έτη από 2018 έως και 2021, καθώς και κάθε σχετική πληροφορία.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων κατά το φορολογικό έτος 2018 δεν εξέδωσε είκοσι πέντε χιλιάδες εννιακόσιες σαράντα (25.940) ΑΛΠ ή άλλα φορολογικά στοιχεία εσόδων συνολικής αξίας 177.241,60 ευρώ, ήτοι καθαρής αξίας υποκείμενης σε ΦΠΑ 13% 367,81 ευρώ και καθαρής αξίας υποκείμενης σε ΦΠΑ 24% 142.601,60 ευρώ πλέον ΦΠΑ 34.272,20 ευρώ για αντίστοιχες εκτελεσθείσες παραγγελίες από ηλεκτρονικές πλατφόρμες παραγγελίας φαγητού (.....) κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 5 και 8 έως 13 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ).

Στη συνέχεια εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθ./08.08.2024 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και ο υπ' αριθ./08.08.2024 προσωρινός προσδιορισμός προστίμου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 85 του ν. 5104/2024.

Ο προσφεύγων υπέβαλε εμπρόθεσμα έγγραφες απόψεις ως προς το περιεχόμενο του σημειώματος διαπιστώσεων οι οποίες λήφθηκαν υπόψη και ακολούθως συντάχθηκε έκθεση μερικού ελέγχου από το γραφείο η οποία θεωρήθηκε στις 20.09.2024 από τον Προϊστάμενο της ΥΕΔΔΕ Αττικής. και στη συνέχεια διαβιβάστηκε στον Προϊστάμενο του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Στη συνέχεια, από τον Προϊστάμενο του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής εκδόθηκε η με αριθμό/01.11.2024 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου ως προς το εισόδημα για το φορολογικό έτος 2018 και τον ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01.01.2018-31.12.2018, με βάση τα όσα ορίζονται από τις διατάξεις της Α. 1413/2019 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ και συντάχθηκε η από 20.12.2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και η από 20.12.2024 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ.

Τέλος, από τον Προϊστάμενο του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής εκδόθηκαν: α) η υπ' αριθ./20.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη προσδιορισμού προστίμου φορολογικού έτους 2018, με την οποία επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα για το φορολογικό έτος 2018 φόρος εισοδήματος 57.336,23 ευρώ πλέον προστίμου του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 (ήδη άρθρο 57 του ν. 5104/2024) 28.668,12 ευρώ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 42Α του ν. 4172/2013 10.2018,25 ευρώ, ήτοι συνολικά 96.222,60 ευρώ και β) η υπ' αριθ./20.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη προσδιορισμού προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018, με την οποία επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα για τη φορολογική περίοδο 01.01.2018-31.12.2018 ΦΠΑ 29.762,54 ευρώ πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013 (ήδη άρθρο 57 του ν. 5104/2024) 14.881,27 ευρώ, ήτοι συνολικά 44.643,81 ευρώ.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η οποία αφορά στο επιβληθέν πρόστιμο, ζητά:

1. Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή.
2. Να ακυρωθούν ολικά ή μερικά οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Προς επίρρωση των παραπάνω προβάλλει τους εξής λόγους:

1ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ. Παράνομη έκδοση οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 58 Α του ν. 4987/2022 καθ' ο μέρος για την αυτή φερόμενη παράβαση έχει ήδη εκδοθεί πράξη επιβολής προστίμου.

2ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ. Παράνομο, εσφαλμένο και αναπιολόγητο πόρισμα περί δήθεν μη συμμορφώσεως της επιχείρησης με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ).

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

3. Σε περίπτωση άσκησης οικονομικής δραστηριότητας χωρίς να έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης εργασιών, παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του ΦΠΑ που θα έπρεπε να είχε αποδοθεί για όλη τη διάρκεια λειτουργίας της οικονομικής δραστηριότητας.

4. Σε κάθε πρόσωπο μη υπόχρεο σε υποβολή δηλώσεων ΦΠΑ που εκδίδει φορολογικά στοιχεία με ΦΠΑ, χωρίς να έχει τέτοια υποχρέωση, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του αναγραφόμενου φόρου που δεν αποδόθηκε.

5. Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παραγράφων 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παραγράφου 2.

Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παραγράφου 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του 50% και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των διακοσίων πενήντα (250) ή πεντακοσίων (500) ευρώ ή το επιβληθέν σε επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ιδίων παραβάσεων εντός πενταετίας».

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1112/25.07.2016 του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ορίζεται ότι:

«.....

2. Περαιτέρω, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ιδίου ως άνω άρθρου, με την οποία αντικαθίσταται η παράγραφος 5 του άρθρου 58Α του ν.4174/2013, στις περιπτώσεις που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παρ. 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παρ. 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παρ. 2.

Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παρ. 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παρ. 2, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του 50% και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των 250 ή 500 ευρώ, ή το επιβληθέν σε επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ίδιων παραβάσεων εντός πενταετίας.

Με την αντικατάσταση της παραγράφου 5, καταρχήν, διατηρείται η πρόβλεψη περί μη σώρευσης των προστίμων της παρ. 2 με τα πρόστιμα των λοιπών παραγράφων του άρθρου 58Α.

Ειδικά για την αποφυγή της σώρευσης των προστίμων των παραγράφων 1 και 2, στις περιπτώσεις διαπίστωσης παραβάσεων ανακρίβειας της παραγράφου 2 που οφείλεται και σε περιπτώσεις παραβάσεων της παραγράφου 1, δηλαδή ο φορολογούμενος δεν καταχώρησε, ως όφειλε, στην ελεγχόμενη δήλωση, τα ποσά και το φόρο των ανακριβώς εκδοθέντων ή μη εκδοθέντων στοιχείων και για το λόγο αυτό σε προγενέστερο χρόνο είχε επιβληθεί πρόστιμο, από το συνολικό πρόστιμο της παραγράφου 2 αφαιρείται το 50% του φόρου που αντιστοιχεί στο μη εκδοθέν ή στο ανακριβώς εκδοθέν φορολογικό στοιχείο και όχι το ελάχιστο επιβαλλόμενο πρόστιμο των 250 ευρώ, 500 ευρώ κλπ.

Διευκρινίζεται ότι σε κάθε περίπτωση αφαίρεσης του προστίμου της παραγράφου 1 από αυτό της παραγράφου 2, λόγω ταυτόχρονης εφαρμογής, δεν απομένει υπόλοιπο προς επιστροφή.

.....».

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα κάτωθι:

α) Με την υπ' αριθ./21.11.2024 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο 17.136,10 ευρώ σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στην παρ. 1 του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013 για τη μη έκδοση για τη φορολογική περίοδο 01.01.2018-31.12.2018 σε 25.940 περιπτώσεις, ισάριθμων ΑΛΠ συνολικής αξίας 177.241,60 ευρώ με εμπεριεχόμενο ΦΠΑ 34.272,20 ευρώ.

β) Με την υπ' αριθ./20.12.2024 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο 14.881,27 ευρώ σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στην παρ. 2 του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013 για την υποβολή ανακριβών δηλώσεων ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01.01.2018-31.12.2018, με ποσό ανακρίβειας ΦΠΑ 34.272,20 ευρώ.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το πρόστιμο ανακρίβειας της παρ. 2 οφείλεται σε περιπτώσεις παραβάσεων της παρ. 1 του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013 και επομένως το πρόστιμο της παραγράφου 1 αφαιρείται από το πρόστιμο της παρ. 2, χωρίς να απομένει υπόλοιπο προς επιστροφή.

Ως εκ τούτου ο πρώτος προβαλλόμενος λόγος γίνεται δεκτός.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 2ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι:

«.....».

6. Σε πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δεν εκδίδει παραστατικά πώλησης (φορολογικά στοιχεία) ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση υποτροπής, επιβάλλεται πρόστιμο σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση κάθε νέας υποτροπής, επιβάλλεται πρόστιμο σε ποσοστό διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

.....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 76 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (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, με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) 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 φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετά από έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η

πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, στην από 20.09.2024 έκθεση ελέγχου του Προϊστάμενου της ΥΕΔΔΕ Αττικής αναγράφονται μεταξύ άλλων και τα εξής:

«Η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο προς υποστήριξη των ισχυρισμών της ότι σε αρκετές περιπτώσεις δύναται να τροποποιείται η παραγγελία και συνεπώς το συνολικό κόστος αυτής. Αναφέρουμε εδώ ότι προκειμένου ο έλεγχος να δεχθεί τη θέση της ελεγχόμενης, θα έπρεπε να του παρασχεθεί σαφής και επαρκής τεκμηρίωση με συγκεκριμένες περιπτώσεις όπως και απόδειξη που να τεκμηριώνει συχνότητα τέτοιων περιπτώσεων και όχι μεμονωμένα περιστατικά που ούτε όμως και αυτά αναφέρθηκαν.

Από τον έλεγχο ζητήθηκαν και του παρασχέθηκαν στοιχεία από τις διαδικτυακές πλατφόρμες παραγγελίας Φαγητού που αφορούν ΜΟΝΟ τις εκτελεσμένες παραγγελίες και επομένως οι διαπιστωθείσες παραβάσεις βασίστηκαν αποκλειστικά και μόνο στις παραγγελίες που έχουν εκτελεστεί. Ωστόσο όσον αφορά τον ισχυρισμό της ελεγχόμενης ότι υφίστανται περιπτώσεις όπου λόγω αυξημένης αναμονής χορηγείται έκπτωση, ο έλεγχος σημειώνει ότι από την επεξεργασία και επισκόπηση των εκδοθεισών αποδείξεων λιανικής πώλησης από τον εν χρήσει ΦΗΜ διαπιστώθηκε ότι σε καμία περίπτωση η ελεγχόμενη δεν είχε εκδώσει ΑΛΠ που να περιλαμβάνει διακριτά έκπτωση επί του φορολογικού στοιχείου.

Ο έλεγχος με βάση τα αρχεία που του απεστάλησαν στον έλεγχο από τις συνεργαζόμενες πλατφόρμες παραγγελίας φαγητού υπολόγισε την τελική αξία της παραγγελίας που θα έπρεπε να τιμολογηθεί από την ελεγχόμενη λαμβάνοντας υπόψη του την ύπαρξη τυχόν στοιχείων (προσφορές, κουπόνια, εκπτώσεις) που επιδρούν στην τελική αξία της παραγγελίας. Η τελική αξία της παραγγελίας προσδιορίστηκε σε κάθε περίπτωση από τον έλεγχο με βάση το φορολογικό στοιχείο που θα έπρεπε να εκδώσει η ελεγχόμενη για τους σκοπούς του αντιπαραβολικού ελέγχου.

Δεν υπάρχει η δυνατότητα προπαραγγελίας μέσω των διαδικτυακών πλατφορμών παραγγελίας φαγητού που διαχειρίζεται η με την έννοια ότι δεν μπορεί κάποιος να τοποθετήσει παραγγελία online και να την παραλάβει πολλές ώρες αργότερα καθώς δεν υπάρχει η δυνατότητα ώρας παράδοσης όπως μας επιβεβαιώθηκε τηλεφωνικά και από την ίδια την

Όπως αναφέρθηκε και παραπάνω ο έλεγχος εντόπισε για ποιες ηλεκτρονικές παραγγελίες δεν είχε εκδοθεί το σχετικό φορολογικό παραστατικό, καθώς και εκείνες τις ηλεκτρονικές παραγγελίες για τις οποίες είχαν εκδοθεί φορολογικά παραστατικά, όταν χρονικά αμέσως μετά την ηλεκτρονική παραγγελία εντοπιζόταν απόδειξη (a.txt) ίσης αξίας με την ηλεκτρονική παραγγελία. Ο έλεγχος έκανε την παραδοχή ότι αν σε διάστημα δυο ωρών, μετά την ηλεκτρονική παραγγελία, δεν εντοπίζεται έκδοση ΑΛΠ, τότε η ελεγχόμενη δεν προέβη, ως όφειλε, στην έκδοση του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου αξίας για την ηλεκτρονική παραγγελία, αφού σύμφωνα με όσα ισχύουν στα καταστήματα εστίασης και τα ...διδάγματα της κοινής

πείρας, η παραγγελία και η διανομή έχουν κατά κανόνα ολοκληρωθεί στο ως άνω χρονικό διάστημα.

Ακόμη ο έλεγχος παρείχε στην ελεγχόμενη τα διαθέσιμα στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν και τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν για την διεξαγωγή του πορίσματος του ελέγχου. Εν αντιθέσει, η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε περαιτέρω αποδεικτικά στοιχεία που να αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς της.

Ως εκ τούτου, παρά τους αντίθετους ισχυρισμούς της ελεγχόμενης, αποδεικνύεται ότι ο έλεγχος δεν ήταν αποσπασματικός, αλλά πραγματοποιήθηκε επί του συνόλου του αποδεικτικού υλικού, καθώς όπως προκύπτει από τους πίνακες που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα (CD) - κάθε επιμέρους εγγραφή έτυχε επεξεργασίας.

Εν κατακλείδι ο έλεγχος κατέληξε σε παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου από τον εν χρήσει ΦΗΜ στις περιπτώσεις που δεν βρέθηκε ισόποσης αξίας ΑΛΠ για εκτελεσμένες παραγγελίες-πωλήσεις μέσω των συνεργαζόμενων πλατφορμών παραγγελίας φαγητού. Από την συνολική αξία της κάθε ΑΛΠ αφαιρέθηκε η αξία του τέλους πλαστικής σακούλας που τυχόν περιέχονταν προκειμένου να γίνει αντιπαραβολικός έλεγχος μεταξύ των εκδοθέντων στοιχείων με τις αντίστοιχες παραγγελίες. Επιπρόσθετα η τελική αξία της κάθε παραγγελίας προσδιορίστηκε από τον έλεγχο με βάση την αξία του φορολογικού στοιχείου που θα έπρεπε να εκδοθεί αφαιρώντας τις τυχόν εκπτώσεις που διενεργούνταν μέσω κουπονιών, προσφορών ή εκπτώσεων και επιβαρυνόταν η ελεγχόμενη. Τέλος ως χρονικό περιθώριο εκτέλεσης της παραγγελίας δόθηκαν δύο ώρες (120 λεπτά) από την ώρα λήψης».

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 20.09.2024 έκθεση ελέγχου είναι νόμιμες και βάσιμες, αποδεκτές, ενώ η έκθεση ελέγχου που αποτελούν την αιτιολογία των υπό προσβολή πράξεων, πλήρως, σαφώς και ειδικώς αιτιολογημένη.

Ως εκ τούτου ο δεύτερος προβαλλόμενος λόγος δεν γίνεται δεκτός.

Επειδή, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, δεν προβάλλονται ισχυρισμοί ούτε προσκομίζονται στοιχεία που να αναιρούν τις διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από **20.01.2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, την τροποποίηση της υπ' αριθ./20.12.2024 οριστικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και την επικύρωση της υπ' αριθ./20.12.2024 οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

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

Φορολογικό έτος 2018

Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/2024

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ				
ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ		142.969,41	142.969,41	142.969,41

ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ				57.336,23
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ		57.336,23	57.336,23	
ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ				
ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ		10.218,25	10.218,25	10.218,25
ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ				
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58 Κ.Φ.Δ. ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ/ΜΗ ΔΗΛΩΣΗΣ		28.668,12	28.668,12	28.668,12
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		96.222,60	96.222,60	96.222,60

Φορολογική περίοδος 01.01.2018-31.12.2018

Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/2024

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ Φ.Π.Α				
ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΑΞΙΑ ΦΟΡ/ΤΕΩΝ ΕΚΡΩΩΝ	129.714,23	272.683,63	272.683,63	142.969,40
ΑΞΙΑ ΦΟΡ/ΤΕΩΝ ΕΙΣΡΩΩΝ	177.209,13	177.209,13	177.209,13	
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΩΩΝ	31.075,56	65.347,75	65.347,75	34.272,19
ΥΠΟΛ. ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΩΝ	35.585,23	35.585,21	35.585,21	0,02
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ 31.12.2016	4.509,67			4.509,67
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		29.762,54	29.762,54	29.762,54
ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΕ				
ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ		29.762,54	29.762,54	29.762,54
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ 50%		14.881,27	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		44.643,81	29.762,54	29.762,54
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	4.509,67			4.509,67

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

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.