



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη : 15-5-2023

Αριθμ. Αποφ.: 962

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10, Θεσ/νικη  
Ταχ.Κώδικας : 54639  
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου  
Τηλέφωνο : 2313-332246  
E-Mail : ded.thess@.aade.gr  
Url : [www.aade.gr](http://www.aade.gr)

**ΑΠΟΦΑΣΗ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206), 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **16-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... **Ε.Ε.**» με **ΑΦΜ** ....., η οποία κατά τα έτη 2016-2017 είχε τη νομική μορφή της Ε.Π.Ε. και εδρεύει στην ....., επί της οδού . . . . ., Τ.Κ. ...., κατά των με αριθμό: **α)../22-12-2022** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58<sup>Α</sup> παρ.1 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2016 και **β)../22-12-2022** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58<sup>Α</sup> παρ.1 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

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

6. Την υπ' αριθμ...../20-01-2023 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

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

Επί της από **16-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου .... ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «. .... **Ε.Ε.**», 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 αριθμό **.../22-12-2022** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58<sup>Α</sup> παρ.1 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο **ύψους 5.367,03€**, λόγω ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων.
- Με την με αριθμό **.../22-12-2022** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58<sup>Α</sup> παρ.1 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο **ύψους 1.674,29€**, λόγω απόκρυψης εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν δυνάμει της από 22-12-2022 έκθεσης προστίμου του άρθρου 58<sup>Α</sup> παρ.1 του Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, (υπ' αριθμ. .../09-03-2022 εντολή ελέγχου), η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια της με αριθμό ...../25-10-2021 απόφασης της Υπηρεσίας μας που όριζε επανάληψη διαδικασίας.

Η προσφεύγουσα, κατά τα ελεγχόμενα έτη, έχει ως κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες που παρέχονται από καφέ – μπαρ», τηρεί διπλογραφικά βιβλία και διαθέτει δύο επαγγελματικές εγκαταστάσεις, την κύρια με την επωνυμία «...» - παροχή υπηρεσιών από καφέ – μπαρ και τη δευτερεύουσα με την επωνυμία «...» - κέντρο διασκέδασης – καμπαρέ- νάιτ κλαμπ.

Στα πλαίσια του ελέγχου επιδόθηκε με συστημένη επιστολή η υπ' αριθμ. ..../11-03-2022 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων, σύμφωνα με το άρθρο 397 του ν.4512/2018, ενώ κατόπιν επιτόπια επίσκεψης – αυτοψίας επιδόθηκε στο νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας η υπ'αριθμ. ..../12-04-2022 πρόσκληση παροχής πληροφοριών του άρ.14 του Κ.Φ.Δ., επί του οποίου η προσφεύγουσα απάντησε με το υπ' αριθμ. ..../26-10-2022 έγγραφό της, σχετικά με τον τρόπο λειτουργίας της επιχείρησης, ενώ προσκόμισε και τα ηλεκτρονικά αρχεία τεσσάρων (4) Φ.Η.Μ., καθώς και έγχαρτα αντίγραφα άλλων δύο Φ.Η.Μ.

Από την ανάγνωση των αρχείων Φ.Η.Μ. διαπιστώθηκε αδικαιολόγητα μεγάλος αριθμός πωλήσεων διαφόρων ειδών τα οποία τιμολογήθηκαν με ένα (1) ευρώ. Βάσει αυτών, ο έλεγχος διαπίστωσε την ανακριβή έκδοση τουλάχιστον 242 φορολογικών παραστατικών στο έτος 2016, συνολικής καθαρής αξίας 46.040,94€ πλέον Φ.Π.Α. 10.734,06€ και τουλάχιστον 88 φορολογικών παραστατικών στο έτος 2017, συνολικής καθαρής αξίας 13.952,42€ πλέον Φ.Π.Α. 3.348,58€. Περαιτέρω, στο φορολογικό έτος 2017 υφίσταται ήδη η υπ'αριθμ. ..../2017 παράβαση μη έκδοσης τεσσάρων (4) στοιχείων λιανικής πώλησης, καθώς επίσης και η υπ'αριθμ..../14-01-2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρ.54 παρ.1 περ.ή του Κ.Φ.Δ. έτους 2017, που αφορά τη διαπιστωθείσα από την ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης παράβαση περί κατοχής 17 φιαλών επώνυμων αλκοολούχων ποτών χωρίς την ύπαρξη νόμιμων παραστατικών. Ο έλεγχος έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρ.28 του ν.4172/2013, περί προσδιορισμού του εισοδήματος με έμμεσες τεχνικές στο έτος 2017 και προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα με τη μέθοδο της σχέσης τιμή πώλησης προς όγκο του κύκλου συναλλαγών.

Κατόπιν αυτού, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης συνέταξε και επέδωσε στην προσφεύγουσα το υπ'αριθμ. ..../07-11-2022 σημείωμα διαπιστώσεων και τις προσωρινές πράξεις, επί των οποίων η προσφεύγουσα κατέθεσε το υπ'αριθμ. ..../09-11-2022 υπόμνημα με τους ισχυρισμούς του οι οποίοι απορρίφθηκαν από την αρμόδια φορολογική αρχή και εκδόθηκαν οι προβαλλόμενες οριστικές πράξεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ...../16-01-2023 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα επιχείρηση ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενη ότι:

Α) Ως προς τις τυπικές πλημμέλειες των προβαλλόμενων πράξεων

1. Παραβίαση της αρχής της αμεροληψίας των διοικητικών οργάνων. Συμμετοχή στη σύνταξη του κ. .... του οποίου την εξαίρεση ζήτησε αμέσως μετά την επίδοση της εντολής ελέγχου.

2. Μη νόμιμες οι προσβαλλόμενες πράξεις λόγω του ότι είναι σε δικαστική εκκρεμότητα η νομιμότητα του προηγούμενου ελέγχου που ακυρώθηκε τυπικά, αλλά όχι ουσιαστικά από τη Δ.Ε.Δ.
3. Μη νόμιμες οι εκθέσεις ελέγχου, διότι υπογράφονται από υπάλληλο ο οποίος δεν έλαβε εντολή ελέγχου (παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας).
4. Εσφαλμένη υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στο άρ.28 του ν.4172/2013. Δεν συντρέχουν οι προβλεπόμενες από το νόμο προϋποθέσεις για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας με έμμεσες τεχνικές ελέγχου.
5. Αυθαίρετη η κρίση του ελέγχου περί ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων. Μη ανταπόκριση της φορολογικής αρχής στο βάρος της απόδειξης. Μη νόμιμη επιβολή προστίμου του αρ.58<sup>Α</sup> παρ.1 του Κ.Φ.Δ. και ο συνυπολογισμός της δήθεν αποκρυβείας αξίας στα ακαθάριστα έσοδα και στις φορολογητέες εκροές. Έλλειψη αιτιολογίας.

Β) Ως προς τις κατ' ουσίαν πλημμέλειες των προσβαλλόμενων πράξεων εκδοθείσες αντίθετα με τα πραγματικά περιστατικά της λειτουργίας της επιχείρησης.

1. Μη νόμιμα δεν συμπεριελήφθη στην αναλωθείσα ποσότητα του είδους καφέ 480 κιλά που καταστράφηκαν κατά το φορολογικό έτος 2017.
2. Ακυρωτές οι προσβαλλόμενες πράξεις διότι δεν ελήφθη υπόψη κατά το πόρισμα του ελέγχου η παροχή ειδικής τιμολόγησης για την πώληση των ελεγχόμενων ειδών στο προσωπικό της επιχείρησης εστίασης «..... Ε.Ε.» με Α.Φ.Μ.: .....
3. Ακυρωτές οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις διότι δεν συνυπολογίστηκε ποσοστό 10% κερασμένων φιαλών στους θαμώνες τους.
4. Οι ανωτέρω πράξεις στηρίζονται σε μη ορθή ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου, καθώς από τη φορολογική διοίκηση διαπιστώθηκε η αποδιδόμενη ανακρίβεια των δηλώσεων και η ανακριβής έκδοση των αποδείξεων λιανικής κατά παράνομη και πλημμελή εφαρμογή του βάρους της απόδειξης της φορολογικής αρχής.
5. Παράνομες οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις λόγω μη νόμιμης αιτιολογίας.

#### **Α) Ως προς τις τυπικές πλημμέλειες των προσβαλλόμενων πράξεων**

**Ως προς τον πρώτο και τρίτο ισχυρισμό της Α' ενότητας.**

**Επειδή, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Δ.**

Άρθρο 25 - 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 Γενικό Γραμματέα 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, ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,
  - γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου 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) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.
- Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται».

Άρθρο 34 – διορθωτικός προσδιορισμός φόρου

«Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου, ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα».

Άρθρο 37 – έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου

«Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης {...}»

Άρθρο 4 – μεταβίβαση αρμοδιοτήτων, ανάθεση καθηκόντων και εξουσιοδότηση υπογραφής

1. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται, με απόφασή του, να μεταβιβάζει αρμοδιότητες και να αναθέτει τα καθήκοντά του ή της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με τον Κώδικα και την κείμενη νομοθεσία σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης.

Επίσης, δύναται, με απόφασή του, να εξουσιοδοτεί ιεραρχικά υφιστάμενό του όργανα να υπογράφουν, με εντολή του, πράξεις ή άλλα έγγραφα της αρμοδιότητάς του. Η άσκηση της αρμοδιότητας που μεταβιβάστηκε και η εξουσιοδότηση υπογραφής μπορεί, σύμφωνα με την απόφαση του Γενικού Γραμματέα, να αφορά περισσότερα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα στα οποία μεταβιβάστηκαν οι αρμοδιότητες ή τα οποία εξουσιοδοτήθηκαν να υπογράφουν από τον Γενικό Γραμματέα, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, στις περιπτώσεις που αυτό προβλέπεται από τις αποφάσεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των δύο πρώτων εδαφίων της παρούσας παραγράφου».

**Επειδή**, με την **Δ.ΟΡΓ.Α 1065199/20-6-2022** (ΦΕΚ Β' 3886/22-7-2022) - απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Διοικητή σε όργανα της φορολογικής Διοίκησης», ορίζεται ότι:

«Μεταβιβάζουμε στα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, που αναφέρονται στη στήλη 5 του κάτωθι Πίνακα, τις κατωτέρω αρμοδιότητες ή τα εξουσιοδοτούμε να υπογράφουν “Με Εντολή Διοικητή” τις κατωτέρω πράξεις ή άλλα έγγραφα, που αναφέρονται στη στήλη 2 του ίδιου Πίνακα και προβλέπονται στις διατάξεις του ν. 4174/2013 (Α' 170), όπως ισχύουν και σε άλλες διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας (στήλη 4), σύμφωνα με τα οριζόμενα στη στήλη 3 του Πίνακα αυτού και ορίζουμε τις περιπτώσεις, στις οποίες επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα που αναφέρονται στη στήλη 6 του ίδιου Πίνακα, με αποφάσεις τους, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ίδια στήλη, ως ακολούθως:

20. Η διενέργεια φορολογικού ελέγχου, οι εξουσίες και οι αρμοδιότητες όπως προβλέπονται στις διατάξεις των άρθρων 23, 24, 25, 27 & 72 του Κ.Φ.Ε. μεταβιβάζεται στους υπαλλήλους που φέρουν την εντολή ελέγχου

[...]

23. Την υπογραφή και τη θεώρηση των εκθέσεων ελέγχου. Οι εκθέσεις ελέγχου υπογράφονται από τους υπαλλήλους που φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου, **προσυπογράφονται από τον Προϊστάμενο του Τμήματος Ελέγχου** και από τον Προϊστάμενο της Υποδιεύθυνσης, εφόσον υπάρχει και θεωρούνται, κατά περίπτωση, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή του ΕΛ.ΚΕ. ή του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. ή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οι υπάλληλοι των οποίων φέρουν την εντολή του ελέγχου

[...]

Άρθρο 2 παρ.2

**Όπου στις κείμενες διατάξεις αναφέρεται Προϊστάμενος οποιουδήποτε επιπέδου οργανικής μονάδας της Φορολογικής Διοίκησης, σε περίπτωση απουσίας ή κωλύματος αυτού, νοείται ο νόμιμος αναπληρωτής του, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να αναφέρεται σαφώς ότι υπογράφει αντ' αυτού. 3. Όπου μεταβιβάζεται αρμοδιότητα ή παρέχεται η εξουσιοδότηση υπογραφής πράξεων».**

**Επειδή**, στο άρθρο 70 της υπ' αριθμ. **εγκυκλίου Δ.ΟΡΓ.1125859/23-10-2020** – Οργανισμός της ΑΑΔΕ ορίζεται ότι: «Α. - Στις Ειδικές Αποκεντρωμένες και στις Περιφερειακές Διευθύνσεις της Α.Α.Δ.Ε., προϊστανται υπάλληλοι της Αρχής, ως εξής: [...] 4. στις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες Α'-Β' τάξεως, υπάλληλοι κατηγορίας ΠΕ του κλάδου Εφοριακών ή υπάλληλοι κατηγορίας ΠΕ οποιουδήποτε κλάδου που πληρούν τις αντίστοιχες προϋποθέσεις διορισμού, όπως αυτές ορίζονται στην υποπερίπτωση α' της περίπτωσης 1 της παραγράφου 3 του άρθρου 70 της παρούσας απόφασης ή υπάλληλοι κατηγορίας ΤΕ του κλάδου Εφοριακών ή υπάλληλοι κατηγορίας ΤΕ οποιουδήποτε κλάδου που πληρούν τις αντίστοιχες προϋποθέσεις διορισμού, όπως αυτές ορίζονται στην υποπερίπτωση α' της περίπτωσης 3 της παραγράφου 3 του άρθρου 70 της παρούσας».

**Επειδή**, με την **ΔΔΑΔ Γ 1010978/10-02-2021** εγκύκλιο της Διεύθυνσης Διαχείρισης Ανθρώπινου Δυναμικού της Α.Α.Δ.Ε. δόθηκαν Οδηγίες για τη σύνταξη Αποφάσεων (Ημερήσιων Διαταγών) σχετικά με την Αναπλήρωση Προϊσταμένων οργανικών μονάδων επιπέδου Διεύθυνσης, Υποδιεύθυνσης και Τμήματος, καθώς και Υπευθύνων Αυτοτελών Γραφείων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), ως εξής: «Οι αναπληρωτές Προϊστάμενοι, σε οποιαδήποτε περίπτωση, θα πρέπει να πληρούν τις τυπικές προϋποθέσεις επιλογής, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 75, 76 και 77 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ2020/23.10.2020 (Β' 4738) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως έχει συμπληρωθεί, τροποποιηθεί και ισχύει. [...] Επίσης, στην περίπτωση υπηρετούντων ομοιόβαθμων στο οικείο Τμήμα υπαλλήλων, όπου κατά τις ως άνω παρατιθέμενες διατάξεις προβλέπεται διακριτική ευχέρεια της διοίκησης, ο Προϊστάμενος Διεύθυνσης δύναται να αναθέσει καθήκοντα αναπληρωτή Προϊσταμένου σε υπάλληλο, κατόπιν σχετικής απόφασής του (Ημερήσια Διαταγή)....»

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση, στις 9-3-2022 εκδόθηκε από την αρμόδια φορολογική αρχή η υπ' αριθμ. .... εντολή ελέγχου για την προσφεύγουσα επιχείρηση, με την οποία ανατέθηκε η διενέργεια μερικού ελέγχου εισοδήματος, Φ.Π.Α., λοιπών φόρων, τελών-εισφορών και ορθής τήρησης βιβλίων & έκδοσης στοιχείων, φορολογικών ετών 2016-2017, στην υπάλληλο της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης κ. .... Περαιτέρω, επί της εντολής ελέγχου αναφέρεται και το όνομα του Προϊσταμένου του Τμήματος Ελέγχου, κ. ...., ο οποίος, λόγω της ιδιότητάς του καλείται να προσυπογράψει την έκθεση ελέγχου. Οι εντολές ελέγχου, στο σύνολό τους, αναγράφουν εκτός του ονόματος του ελεγκτή και το όνομα του Προϊσταμένου του τμήματος. Είναι όμως πρόδηλο ότι τούτο δεν σημαίνει ότι τόσο ο τμηματάρχης του τμήματος ελέγχου, όσο και ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης, λόγω προσυπογραφής, καθίσταται και ελεγκτές του συνόλου των υποθέσεων ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης.

**Επειδή** περαιτέρω, με την υπ' αριθμ. .../11-05-2022 ημερήσια διαταγή του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης αποφασίστηκε η τοποθέτηση της υπαλλήλου του τμήματος ελέγχου κας ... .., ως αναπληρώτριας του υφιστάμενου προϊσταμένου κ. ...., κατόπιν της υπ' αριθμ. .../05-04-2022 αίτησης του νομίμου εκπροσώπου της προσφεύγουσας, με την οποία ζήτησε την εξαίρεση του τμηματάρχη ελέγχου από τη διαδικασία του ελέγχου, καθώς και των υπ' αριθμ. .../08-11-2021 & .../12-04-2022 αιτήσεων απαλλαγής από τη συγκεκριμένη υπόθεση του ίδιου του κ. .... Συνεπώς, δεν υφίσταται μεταβολή του προσώπου του ελεγκτή (κας ....) μεταξύ της εκδοθείσας εντολής ελέγχου και της οικείας έκθεσης ελέγχου, προκειμένου να απαιτούνταν η έκδοση νέας εντολής ελέγχου, όπως εσφαλμένα επικαλείται η προσφεύγουσα.

**Επειδή**, οι επικαλούμενες από την προσφεύγουσα νομολογιακές αποφάσεις (1578/2002 ΣτΕ, 1532/2001 ΣτΕ), με τις οποίες ακυρώνονται εκθέσεις ελέγχου διότι δεν έφεραν υπογραφές από όλους του ελεγκτές, ουδεμία σχέση έχουν με την παρούσα υπόθεση και παρατίθενται αλυσιτελώς και αβάσιμα. Οι υπό κρίση εκθέσεις ελέγχου φέρουν όλες τις προβλεπόμενες εκ του νόμου υπογραφές, ήτοι υπογραφή του ελεγκτή (κ. ....), της αναπληρώτριας τμηματάρχη (κ. ....) κατ' εξουσιοδότηση της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1065199 ΕΞ 2022/20-06-2022 (ΦΕΚ Β' 3886/22-07-2022) απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., της Υποδιευθύντριας (κ. ....) και του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. (κ. ....), και συνεπώς είναι καθόλα νόμιμες και ορθά συνταχθείσες.

**Επειδή**, κατόπιν των ανωτέρω, παρέλκει η εξέταση του πρώτου ισχυρισμού περί παραβίασης της αρχής της αμεροληψίας των διοικητικών οργάνων λόγω συμμετοχής του κ. .... στη διαδικασία του ελέγχου και στη σύνταξη των εκθέσεων ελέγχου, δεδομένου ότι ο τελευταίος δεν συμμετείχε σε κανένα στάδιο του συγκεκριμένου ελέγχου, παρά το γεγονός ότι με το υπ' αριθμ. Γ.Δ.Φ.Δ. .... ΕΞ 07-07-2022 Έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης – Γραφείο Γενικού Διευθυντή της Α.Α.Δ.Ε. κρίθηκε ότι δεν υφίσταται λόγος εξαίρεσης του κ. .... και τέθηκε στο αρχείο η προγενέστερη, υπ' αριθμ. ..../04-06-2020 αίτηση εξαίρεσής του, που κατατέθηκε από το νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας.

**Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό της Α' ενότητας**

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 5 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

**Επειδή**, σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο της Δ/σης Ελέγχων, της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου» στο κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 & 5 αναφέρεται ότι: *«Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωση τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει).*

**Επειδή**, η εκκρεμοδικία επέρχεται με την κατάθεση του ενδίκου βοηθήματος στη γραμματεία του Δικαστηρίου (άρθρ. 126 παρ.1 Κ.Δ.Δ.) και έχει ως συνέπεια την απαγόρευση διεξαγωγής νέας δίκης με το ίδιο αντικείμενο μεταξύ των αυτών διαδίκων (Π. Λαζαράτος, Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, σελ. 459-463).

**Επειδή**, η έκδοση από την Διοίκηση πράξεως σε συμμόρφωση προς δικαστική απόφαση, ακυρωτική αρχικής επί του αυτού αντικειμένου πράξεως, δεν επιδρά, καθ' οιονδήποτε τρόπο, στην τύχη του ενδίκου μέσου που ασκήθηκε κατά της δικαστικής αυτής αποφάσεως.(ΣΤΕ 354/2022, Τμήμα Β')

**Επειδή** εκ των ανωτέρω προκύπτει σαφώς ότι στην υπό κρίση υπόθεση δεν συντρέχει κανένα κώλυμα διενέργειας επανελέγχου λόγω της επικαλούμενης από την προσφεύγουσα εκκρεμοδικίας, καθώς δεν υφίσταται παράλληλες δίκες, αλλά μόνο ενέργειες της Διοίκησης στα πλαίσια του επανελέγχου κατά το διατακτικό της απόφασης της Δ.Ε.Δ. Δεν υφίσταται ταυτότητα της διαφοράς, δηλαδή ίδιο αντικείμενο με την ίδια ιστορική και νομική βάση και αιτία. Ειδικότερα, η φορολογική αρχή, συμμορφούμενη προς την υπ' αριθμ. .../25-10-2021 Απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών Θεσσαλονίκης, προέβη σε διενέργεια νέου ελέγχου, με έκδοση νέας αυτοτελούς εντολής ελέγχου και διενέργεια όλων των προβλεπόμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων. Περαιτέρω, οι υπ' αριθμ. ...-.../29-04-2020 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οι υπ' αριθμ. ....-.../29-04-2020 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και οι υπ' αριθμ. ...-.../29-04-2020 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 58<sup>Α</sup> Ν. 4174/2013 έχουν ήδη ακυρωθεί, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../25-10-2021 Απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών Θεσσαλονίκης. Συνεπώς, δεν υφίσταται πλέον στο νομικό κόσμο και δεν παράγουν έννομα αποτελέσματα.

Οι προσβαλλόμενες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή οριστικές πράξεις είναι αυθύπαρκτες και επιστηριζόμενες σε αυτοτελή και ανεξάρτητο έλεγχο της φορολογικής αρχής.

**Επειδή** η τυχόν άσκηση ένδικου βοηθήματος ή μέσου δεν εμποδίζει την σχετική διοικητική διαδικασία του επανελέγχου, όπως αβάσιμα επικαλείται η προσφεύγουσα και ως εκ τούτου, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

#### **Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της Α' ενότητας**

**Επειδή**, ο ως άνω ισχυρισμός αλυσιτελώς προβάλλεται, καθώς οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν διαπίστωσης ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων στα πλαίσια του ελέγχου των γενικών διατάξεων και όχι στα πλαίσια του ελέγχου με έμμεσες τεχνικές.

#### **Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό της Α' ενότητας**

**Επειδή**, στο άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. μεταξύ άλλων 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 στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

**Επειδή**, το άρθρο 64 του ν.4987/2002 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει 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 του φόρου».

**Επειδή**, το άρθρο 17 του Ν. 2690/1999 (Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζει 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 διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 58<sup>Α</sup> παρ.1 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.): «Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα. 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης παραστατικού πωλήσεων (φορολογικού στοιχείου) ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται 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».

**Επειδή**, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση. Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν **στέρεη πραγματική βάση** στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης». (ΣΤΕ 884/2016).

**Επειδή**, στα πλαίσια του επανελέγχου η φορολογική αρχή προέβη στην επεξεργασία των στοιχείων των Φ.Η.Μ. με Α.Μ. ...., ....., ..... & ..... από όπου διαπίστωσε αδικαιολόγητα υψηλό αριθμό πωλήσεων διαφόρων ειδών τα οποία τιμολογήθηκαν με ένα (1,00€) ευρώ. Να σημειωθεί ότι στον

αρχικό έλεγχο της φορολογικής αρχής που ακυρώθηκε για λόγους τυπικής πλημμέλειας, το ποσοστό των φορολογικών στοιχείων εσόδων που εκδόθηκαν με αξία ενός (1,00€) προσδιορίστηκε από τον έλεγχο σε 47,38%.

Πιο συγκεκριμένα, στο φορολογικό έτος 2016 εκδόθηκαν 87.313 φορολογικά στοιχεία εσόδων (Α.Λ.Π.) ύψους 1,00€ έκαστη, ενώ στο φορολογικό έτος 2017 εκδόθηκαν 26.332 φορολογικά στοιχεία. Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι η επιχείρησή της έχει ως τιμολογιακή πολιτική να προσφέρει στο προσωπικό των καταστημάτων της προϊόντα σε τιμές του ενός (1,00€) ευρώ τους καφέδες και τα ροφήματα και ενάμιση (1,50€) τα ποτά, αποδέχθηκε ότι κάθε εργαζόμενος, σε μηνιαία βάση, είτε εργαζόταν εκείνη την ημέρα είτε όχι, κατανάλωνε δύο είδη ημερησίως από αυτά που βάσει αρχείων τιμολογήθηκαν με ένα (1,00€) ευρώ. Ως εκ τούτου, από τις μισθοδοτικές καταστάσεις προσδιόρισε τον αριθμό των εργαζομένων για κάθε μήνα και ανά ημέρα αφαίρεσε τα προϊόντα του ενός (1,00€) που προσφέρθηκαν στο προσωπικό, ως εξής:

ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	Ημερήσιος αριθμός τιμολογήσεων με 1€ (α)	Αριθμός εργαζομένων ανά μήνα(β)	Ημερήσιες καταναλώσεις εργαζομένων (γ=βX2)	Αναλωθείσες ποσότητες από εργαζόμενους που γίνονται αποδεκτές από τον έλεγχο (δ)	Ποσότητες που κατ' έλεγχο έχουν τιμολογηθεί ανακριβώς με 1€ (ε=α-δ)	ΗΜΕΡΕΣ
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ 2016</b>	<b>87.313</b>	<sup>1</sup>	<b>57.086</b>	<b>49.463</b>	<b>37.850</b>	
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ 2017</b>	<b>26.332</b>			<b>14.798</b>	<b>11.534</b>	

Δεδομένου ότι στον τιμοκατάλογό της προσφεύγουσας δεν υπάρχει προϊόν με αξία ένα (1,00€) ευρώ, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι υπόλοιπες Α.Λ.Π. του ενός (1,00€) ευρώ αφορούν πωλήσεις προϊόντων με ανακριβή αξία. Προκειμένου να προσδιοριστεί το ύψος της αποκρυβείας φορολογητέας ύλης, ο έλεγχος, προς όφελος της προσφεύγουσας θεώρησε ότι όλα τα φορολογικά παραστατικά που εκδόθηκαν με αξία ενός (1,00€) ευρώ αφορούν σε προϊόντα με τη χαμηλότερη τιμή του τιμοκαταλόγου, δηλαδή σε ελληνικό καφέ μονό ή μονό espresso που έχουν τιμή (2,50€). Από την ως άνω αξία αφαιρεί την αξία των εκδοθεισών Α.Λ.Π. του ενός(1,00€) ευρώ και ως αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη προσδιορίζεται η αξία του 1,50€ ανά Α.Λ.Π., ως εξής:

#### Στο έτος 2016

ΠΕΡΙΟΔΟ	ΤΕΜΑΧΙΑ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΞΙΑΣ €	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΤΕΛ. ΦΠΑ
01/01-31/01/2016	5.480	1,50	8.220,00	6.682,93	1.537,07	23%
01/02-29/2/2016	7.419	1,50	11.128,50	9.047,56	2.080,94	23%
01/03-31/03/2016	7.210	1,50	10.815,00	8.792,68	2.022,32	23%
01/04-30/04/2016	3.505	1,50	5.257,50	4.274,39	983,11	23%
01/05-31/05/2016	2.279	1,50	3.418,50	2.779,27	639,23	23%
01/06-30/06/2016	702	1,50	1.053,00	849,19	203,81	24%
01/07-31/07/2016						24%
01/08-31/08/2016						24%
01/09-30/09/2016	426	1,50	639,00	515,32	123,68	24%
01/10-31/10/2016	3.407	1,50	5.110,50	4.121,37	989,13	24%
01/11-30/11/2016	3.199	1,50	4.798,50	3.869,76	928,74	24%
01/12-31/12/2016	4.223	1,50	6.334,50	5.108,47	1.226,03	24%
<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>	<b>37.850</b>		<b>56.775,00</b>	<b>46.040,94</b>	<b>10.734,06</b>	

#### Στο έτος 2017

ΠΕΡΙΟΔΟ	ΤΕΜΑΧΙΑ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΞΙΑΣ €	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΤΕΛ. ΦΠΑ
1/1 - 31/12/2017	11.534	1,50	17.301,00	13.952,42	3.348,58	24%

<sup>1</sup> Στις σελ. 10 ως 22 & 24 ως 32 αναγράφεται ο αριθμός των εργαζομένων ανά ημέρα



(αναλυτική παράθεση στις σελ.9 έως 35 της από 22-12-2022 έκθεσης ελέγχου προστίμου του άρθρου 58<sup>Α</sup> του ν.4987/2022.).

Η φορολογική αρχή θεώρησε ότι για την ως άνω αποκρυσταλλωμένη φορολογητέα ύλη, η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε σε ημερήσια βάση ένα τουλάχιστον φορολογικό παραστατικό και ως εκ τούτου τα μη εκδοθέντα φορολογικά παραστατικά προσδιορίζονται σε 242 Α.Λ.Π. στο έτος 2016 και 88 στο έτος 2017. Η ως άνω διαπίστωση του αριθμού των μη εκδοθέντων φορολογικών παραστατικών ουδεμία επίπτωση έχει επί των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς το ύψος του προστίμου προσδιορίζεται από το ύψος του Φ.Π.Α. εκρών επί της αποκρυσταλλωμένης φορολογητέας ύλης και όχι από τον αριθμό των μη εκδοθέντων ή των ανακριβώς εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδων.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η φορολογική αρχή προέβη σε εξορθολογισμό της αξίας των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδων και σε αβάσιμες και παράνομες παραδοχές σε ότι αφορά την ορθή έκδοση των φορολογικών στοιχείων εσόδων (Α.Λ.Π.), απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Β)Ως προς τις κατ' ουσίαν πλημμέλειες των προσβαλλόμενων πράξεων εκδοθείσες αντίθετα με τα πραγματικά περιστατικά της λειτουργίας της επιχείρησης.**

**Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της Β' ενότητας**

**Επειδή** με το άρθρο 3 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι : «1.Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς

2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού» [...] «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. Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο διπλογραφικό σύστημα για την παρακολούθηση των στοιχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου και τηρεί:

- α) Αρχείο στο οποίο καταχωρείται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός (ημερολόγιο).
- β) Αρχείο με τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού (αναλυτικό καθολικό).
- γ) Σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των αυξήσεων και μειώσεων (χρεώσεων και πιστώσεων), καθώς και το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού (ισοζύγιο). ».

**Επειδή**, στο άρθρο 4 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί κατά περίπτωση, πέραν των αρχείων του άρθρου 3, τα αρχεία (βιβλία) που περιγράφονται στις επόμενες παραγράφους, με ημερομηνία αναφοράς την ημερομηνία τέλους της περιόδου αναφοράς (ημερομηνία του ισολογισμού).

[...]

4. **Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων:** Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται:

- α) Τα ποσοτικά δεδομένα της φυσικής απογραφής (σύντομη περιγραφή είδους, μονάδα μέτρησης και ποσότητα), κατά είδος και διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο.
- β) Η κατά μονάδα αξία επιμέτρησης, καθώς και η συνολική αξία επιμέτρησης του κάθε είδους.
- γ) Ο προσδιορισμός της ποσότητας των αποθεμάτων δύναται να γίνεται με έμμεσες τεχνικές που είναι αξιόπιστες και κατάλληλα τεκμηριωμένες.

δ) Αναλώσιμα υλικά αγαθά που δεν είναι σημαντικά μπορούν να μην απογράφονται.[...]

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα επικαλούμενη το από 15-12-2017 πρακτικό διαχείρισης και το από 18-12-2017 πρωτόκολλο καταστροφής αποθεμάτων, σύμφωνα με το οποίο καταστράφηκαν 480 κιλά καφέ espresso από τρωκτικό, ζητά την αφαίρεση αυτής της ποσότητας καφέ από την ποσότητα του αποθέματος καφέ που χρησιμοποιήθηκε ως α' ύλη κατά το έτος 2017 για την παρασκευή μερίδων καφέ.

**Επειδή**, κατ' εφαρμογή της παρ.5 του άρθρου 5 του ν.4308/2014, κάθε συναλλαγή ή γεγονός, όπως η καταστροφή αποθεμάτων, πρέπει να τεκμηριώνεται με κατάλληλα και επαρκή τεκμήρια. Στην προκειμένη περίπτωση, δεδομένης της υποχρέωσης σύνταξης απογραφής, η προσφεύγουσα όφειλε να απεικονίσει την επικαλούμενη από αυτήν καταστροφή της α' ύλης στα φορολογικά της αρχεία. Στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα επιχείρηση επικαλείται αναπόδεικτα την καταστροφή σημαντικής ποσότητας καφέ (α' ύλης) που σε συνδυασμό με την εφαρμογή της έμμεσης μεθόδου δημιουργεί σημαντική διαφορά αποκρυσταλλώσεως ύλης. Λαμβάνοντας υπόψη την έλλειψη αντικειμενικών στοιχείων για την επικαλούμενη καταστροφή, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι το ζήτημα αναδείχθηκε το πρώτον μετά τις διαπιστώσεις του αρχικού ελέγχου ο ισχυρισμός δεν γίνεται δεκτός.

**Επειδή** σε κάθε περίπτωση, η αποδοχή ή μη του επικαλούμενου από την προσφεύγουσα πρωτοκόλλου καταστροφής ουδεμία επίπτωση έχει στην αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς αυτές προέκυψαν κατόπιν διαπίστωσης της ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων.

#### **Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό της Β' ενότητας**

**Επειδή** η προσφεύγουσα επικαλείται ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν προσμέτρησε στο προσωπικό που λάμβανε προνομιακές τιμές αγοράς των προϊόντων της και τους υπαλλήλους της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» - ΑΦΜ: ..... και διακριτικό τίτλο «..... Ε.Ε, καθώς πρόκειται για ταυτόσημη εταιρική σύνθεση, λειτουργούσα κατά τα ελεγχόμενα έτη υπό τον ίδιο διαχειριστή, κ. . .... Ισχυρίζεται ότι το συνολικό προσωπικό των δύο επιχειρήσεων ..... Ε.Ε. και ..... Ε.Ε., που απολάμβανε προνομιακές τιμές ανέρχονταν σε 345 άτομα αθροιστικά.

**Επειδή**, κατά τα παρατιθέμενα στη Β' ενότητα της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, η φορολογική αρχή αποδέχθηκε τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας επιχείρησης, ότι έχει ως τιμολογιακή πολιτική να προσφέρει στο προσωπικό της προϊόντα σε τιμές του ενός (1,00€) ευρώ τους καφέδες και τα ροφήματα και ενάμιση (1,50€) τα ποτά και μάλιστα αποδέχθηκε ότι κάθε εργαζόμενος καταναλώνει δύο προϊόντα ημερησίως ανεξάρτητα εάν εργάζονταν ή όχι.

**Επειδή**, δεν υπάρχει σύμβαση μεταξύ της προσφεύγουσας επιχείρησης και της επιχείρησης εστίασης ..... Ε.Ε. με ΑΦΜ ....., η οποία κατά τα ελεγχόμενα έτη είχε τη νομική μορφή της Ε.Π.Ε., που να προσδιορίζει ειδική τιμολόγηση και είδος υπηρεσίας καθώς και ότι ειδικές τιμές είχαν και οι άμεσοι συνεργάτες (π.χ. εξωτερικός λογιστής επτά άτομα), ορθώς ο έλεγχος απέρριψε τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι η έκπτωση στο προσωπικό αφορούσε και το προσωπικό της εταιρείας ..... Ε.Ε.

**Επειδή** περαιτέρω, στο ως άνω προσωπικό περιλαμβάνονται και άτομα που μπορεί να εργάστηκαν έστω και ένα τετράωρο το έτος και η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το προσδιοριζόμενο κατ' αυτό τον τρόπο προσωπικό λάμβανε προνομιακές τιμές αγοράς προϊόντων και αγαθών. Λαμβάνοντας υπόψη ότι το είδος της εργασίας που παρέχεται από τους εργαζόμενους έχει έντονα τα χαρακτηριστικά της περιστασιακής εργασίας (parttime) και εστιάζει κυρίως στη συγκέντρωση προσωπικού κατά τις ώρες αιχμής οι οποίες μπορεί να είναι από συνήθως 2-4 ώρες ανά βάρδια (πρωινή - βραδινή), η παραπάνω παραδοχή της προσφεύγουσας δεν μπορεί να γίνει αποδεκτή, ειδικά δε ο επικαλούμενος αριθμός προσωπικού (345) που λάμβανε προνομιακές τιμές κρίνεται ακραίος και υπερβολικός. Αντίθετα ο τρόπος που υπολόγισε ο έλεγχος την κατανάλωση του προσωπικού είναι ενδεδειγμένος, αξιόπιστος και συμβατός με τα συναλλακτικά ήθη αφού αποδέχεται, **προς όφελος της προσφεύγουσας**, ότι κάθε εργαζόμενος (σε μηνιαία βάση), είτε

εργαζόταν εκείνη την ημέρα είτε όχι, κατανάλωνε δύο είδη ημερησίως από αυτά που βάσει φορολογικών αρχείων (Φ.Η.Μ.) τιμολογήθηκαν με ένα ευρώ.

**Επειδή**, καθίσταται πρόδηλο ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας πως και το προσωπικό της έτερης επιχείρησης, ..... Ε.Ε., που ενδέχεται να εργάστηκε και μία μόνο ημέρα ανά μήνα στην επιχείρηση αυτή, πρέπει να συνυπολογιστεί στην κατανάλωση 2 ειδών ημερησίως στην προσφεύγουσα επιχείρηση αντίκειται σε κάθε έννοια λογικής, στα συναλλακτικά ήθη και τις συναλλακτικές πρακτικές, και ως εκ τούτου προβάλλεται παντελώς αβάσιμα.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος

#### **Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της Β' ενότητας**

**Επειδή**, στο άρθρο 12 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) προβλέπεται η υποχρέωση της οντότητας να εκδίδει στοιχείο λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π. ή Α.Π.Υ.), αντί της έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8, για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές. Περαιτέρω, σύμφωνα με τα προεκτεθέντα στον έκτο ισχυρισμό *«Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια)»*, ώστε το λογιστικό σύστημα να είναι αξιόπιστο, ήτοι να υπάρχει αλληλουχία των γεγονότων και των συναλλαγών που προσδιορίζουν το αποτέλεσμα της χρήσης και τον ισολογισμό.

**Επειδή**, στο άρθρο 7 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι: *«1. Θεωρείται ως παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, η διάθεση από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για τις ανάγκες της, εφόσον πρόκειται για αγαθά που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30, για τα οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε περίπτωση απόκτησης τους από άλλον υποκείμενο στο φόρο.*

*2. Επίσης, ως παράδοση αγαθών θεωρούνται οι ακόλουθες πράξεις, εφόσον η απόκτηση των αγαθών ή κατά περίπτωση των υλικών ή των υπηρεσιών, από τα οποία έχουν παραχθεί αυτά, παρέχει στον υποκείμενο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου: α) ..., β) η ανάληψη από υποκείμενο στον φόρο αγαθών της επιχείρησής του για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησής και γενικά η δωρεάν διάθεση αγαθών για σκοπούς ξένους προς την άσκηση της επιχείρησής».*

**Επειδή**, με την υπ' αριθ. Π. 7475/07.11.86 Α.Υ.Ο. (ΦΕΚ Β' 791/13.11.1986) ορίζεται ότι: *«1. Ο υποκείμενος στο κανονικό καθεστώς φόρου προστιθέμενης αξίας εκδίδει ειδικό στοιχείο αυτοπαράδοσης αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών, για τη χρησιμοποίηση αγαθών ή υπηρεσιών της επιχείρησής του εφόσον: πρόκειται για αγαθά ή υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 23 του Ν. 1642/1986, διαθέτει αγαθό από υπαγόμενη σε φόρο δραστηριότητα, σε άλλη μη υπαγόμενη, διαθέτει αγαθά για τις ανάγκες του ή του προσωπικού του ή τρίτων ή γενικά για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση. Η υποχρέωση έκδοσης του ειδικού στοιχείου υπάρχει μόνο αν, για τις πιο πάνω περιπτώσεις, ο υποκείμενος στο φόρο κατά την αγορά των αγαθών αυτών απέκτησε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου. 2. Ως φορολογητέα αξία που αναγράφεται στο ειδικό στοιχείο λαμβάνεται: για τις παραδόσεις αγαθών, η τιμή αγοράς αυτών ή παρόμοιων αγαθών ή αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος τους κατά το χρόνο της παράδοσης και για τις παροχές υπηρεσιών, το σύνολο των εξόδων που αναλογούν στην εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών αυτών. 3. Ο τύπος και το περιεχόμενο του στοιχείου της παραγράφου 1 ορίζεται με το υπόδειγμα που προσαρτάται στην παρούσα απόφαση. 4. Στο ειδικό αυτό στοιχείο θα αναγράφεται χωριστά ο φόρος προστιθέμενης αξίας που αναλογεί, η ένδειξη «φόρος μη εκπιπτόμενος». καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που ο εκδότης του στοιχείου θεωρεί αναγκαία. 5. Για τον τρόπο και χρόνο έκδοσης, καταχώρισης και φύλαξης του ειδικού στοιχείου εφαρμόζονται κατ' αναλογία οι σχετικές με το φόρο λογικά στοιχεία διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων. 6. Αν για τις αναγραφόμενες στην παράγραφο 1 πράξεις προβλέπεται από τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων έκδοση άλλου φορολογικού. στοιχείου, (όπως τιμολόγιο, απόδειξη λιανικής πώλησης κτλ.), τότε αντί του ειδικού στοιχείου, μπορεί να εκδίδεται το φορολογικό αυτό στοιχείο. Στην περίπτωση αυτή ο φόρος θα αναγράφεται στο στοιχείο χωριστά, θα υπάρχει σ' αυτό η ένδειξη: «Φ.Π.Α. ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΟΣ» και θα υπογράφεται από το λήπτη και τον εκδότη του...».*

**Επειδή**, με βάση τα ΕΛΠ (ν.4308/2014) δεν προβλέπεται πλέον έκδοση Απόδειξης Δωρεάν (σε αντίθεση με τις προγενέστερες διατάξεις των ΚΒΣ και ΚΦΑΣ), υπάρχει όμως η υποχρέωση έκδοσης Απόδειξης Αυτοπαράδοσης με βάση τα άρθρα 7 και 9 του ΦΠΑ (ν. 2859/2000), όπου οριοθετούνται τα θέματα που αφορούν πράξεις που θεωρούνται ως παράδοση αγαθών και ως παροχή υπηρεσιών αντίστοιχα. Συγκεκριμένα, κατά πλάσμα δικαίου, και για τις ανάγκες του ΦΠΑ, ορισμένες πράξεις, περιοριστικά αναφερόμενες, θεωρούνται ως παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών και συνεπώς φορολογούνται ως προς το ΦΠΑ, έστω και αν οι πράξεις αυτές γίνονται χωρίς αντάλλαγμα. Οι πράξεις αυτές χαρακτηρίζονται με τον όρο αυτοπαράδοση (για τα αγαθά) ή ιδιοχρησιμοποίηση (για τις υπηρεσίες), με κυρίαρχο όρο πλέον την αυτοπαράδοση (αγαθών ή υπηρεσιών). Η αυτοπαράδοση και η υπαγωγή στο ΦΠΑ έχει άρρηκτη σχέση με το δικαίωμα που παρέχεται στον υποκείμενο στο ΦΠΑ, να εκπέσει άμεσα το ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες ή τα πάγιά του, κατά την απόκτησή τους ή την παραγωγή τους. Τα αγαθά ή οι υπηρεσίες αυτές βρίσκονται πλέον αποφορολογημένα στην επιχείρηση και για την διαφύλαξη των όρων ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων που παράγουν, εμπορεύονται ή παρέχουν τα ίδια αγαθά ή υπηρεσίες και δεδομένης της ουδετερότητας του φόρου (ΦΠΑ), επιβάλλεται η απόδοση του ΦΠΑ της τρέχουσας τιμής αγοράς ή κόστους αυτών. Ουσιαστικά δηλαδή, αυτό συμβαίνει όταν τα αγαθά αυτά εξέρχονται του όλου συστήματος του ΦΠΑ. Για τις αυτοπαραδόσεις εκδίδεται απόδειξη αυτοπαράδοσης ή άλλο στοιχείο αξίας, στο οποίο αναγράφεται ότι εκδίδεται ως απόδειξη αυτοπαράδοσης και αποδίδεται ο ΦΠΑ της τρέχουσας τιμής αγοράς ή του κόστους παραγωγής.

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ποσοστό 10% των φιαλών αποτελούν κεράσματα στους πελάτες και δεν πρέπει να συνυπολογιστούν στις πωληθείσες ποσότητες απορρίπτεται ως αναπόδεικτος, καθώς σε περίπτωση που διέθετε ποτά χωρίς αντίτιμο, όφειλε να εκδίδει στοιχεία αυτοπαράδοσης, προκειμένου να αποδώσει τον Φ.Π.Α. εισρών που αντιστοιχεί στην αξία κόστους κτήσης των εν λόγω ειδών και σε κάθε περίπτωση, όφειλε να απεικονίσει το σχετικό οικονομικό γεγονός – συναλλαγή στα φορολογικά της βιβλία, γεγονός που δεν συνέβη.

**Επειδή** σε κάθε περίπτωση, η παράλειψη του προσφεύγοντα να εκδώσει τα απαραίτητα φορολογικά στοιχεία αυτοπαράδοσης ουδεμία επίπτωση έχει στις προσβαλλόμενες πράξεις, καθώς αυτές προέκυψαν κατόπιν διαπίστωσης της ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων.

#### **Ως προς τον τέταρτο και πέμπτο ισχυρισμό της Β' ενότητας.**

**Επειδή**, σύμφωνα με το ν. **4987/2022 (Κ.Φ.Δ.)** :

*Άρθρο 28 παρ.2 - «...η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.....»*

*Άρθρο 34 - «...η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».*

*Άρθρο 64 - «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.»*

*Άρθρο 65 - «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**, με τις διατάξεις του άρθ. **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**, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή προέβη στις απαραίτητες ελεγκτικές ενέργειες, από τις οποίες διαπίστωσε την ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων, όπως αναλυτικά παρατίθενται στις σελ. 9 έως 31 της από 22-12-2022 έκθεσης ελέγχου προστίμου του άρθρου 58<sup>Α</sup> του Κ.Φ.Δ. και όπως αναφέρονται πιο πάνω στον πέμπτο ισχυρισμό της Α' ενότητας της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Κατά συνέπεια, οι ως άνω ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

**Επειδή** οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 22-12-2022 έκθεση ελέγχου προστίμου του άρθρου 58<sup>Α</sup> του Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

#### **Αποφασίζουμε**

την **απόρριψη** της από **16-01-2023** και με αριθ. πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «. .... Ε.Ε.»

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση.**

#### **1)Επί της υπ' αριθμ. .../22-12-2022 πράξης επιβολής προστίμου του αρ.58<sup>Α</sup> παρ.1 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2016**

	<b>ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b>
Πρόστιμο	5.367,03 €	5.367,03 €

#### **2)Επί της υπ' αριθμ. ..../22-12-2022 πράξης επιβολής προστίμου του αρ.58<sup>Α</sup> παρ.1 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2017**

	<b>ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b>
Πρόστιμο	1.674,29 €	1.674,29 €

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών  
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης  
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

**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.