



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 09/05/2023

Αριθμός απόφασης: 150ε

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέταση**

**Ταχ. Δ/ση** : Τακαντζά 8 -10

**Ταχ. Κώδικας** : 54639 – Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313332246

**e mail** : ded.thess@aade.gr

### ΑΠΟΦΑΣΗ

#### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ..

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 26/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του .....με ΑΦΜ ....., κατοίκου ....., επί της οδού ....., Τ.Κ ....., κατά της με αρ. ..../29-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, της με αρ. ..../29-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, της με αρ. ..../29-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2016, της με αρ. ..../29-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2017 και της με αρ. ..../29-12-2022 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58<sup>Α</sup> του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

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

Επί της από 26/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του .....με ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθ. ..../**29-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 9.811,07 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 4.905,54 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 691,94 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **15.408,54 €**.

2. Με την υπ' αριθ. ..../**29-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 12.321,98 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 6.160,99 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 1.154,78 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **19.637,75 €**.

3. Με την υπ' αριθ. ..../**29-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 1.644,05 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58Α του ΚΦΔ ποσού 822,03 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **2.466,08 €**.

4. Με την υπ' αριθ. ..../**29-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού **10.445,92 €** και του αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσό **4.232,45 €**

5. Με την υπ' αριθ. ..../**29-12-2022** πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **24.181,96 €** (12.090,98 X 200% λόγω δεύτερης υποτροπής), για τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., συνολικής καθαρής αξίας 62.986,37 €, πλέον Φ.Π.Α. συνολικής αξίας 12.090,98 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 8, 9, 10, 11, 12 & 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 13 παρ. 1 του ΚΦΔ, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58<sup>Α</sup> του ΚΦΔ.

Δυνάμει της υπ' αριθμ. ....//...../16-9-2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης (σε αντικατάσταση της με αριθμό .../8-5-2019 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης), διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα ως προς τη φορολογία εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ως προς την ορθή τήρηση βιβλίων και στοιχείων, για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017. Η επιχείρηση του προσφεύγοντα έχει ως κύρια δραστηριότητα "Υπηρεσίες παροχής γευμάτων από ψητοπωλείο – σουβλατζίδικο χωρίς παροχή καθίσματος".

Από τις γενικές και ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο διαπιστώθηκε η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων από τον εν χρήσει φορολογικό μηχανισμό α) για την φορολογική περίοδο από 01-01-2016 έως 24-07-2016, σε 965 περιπτώσεις συνολικής αξίας 7.309,80 ευρώ

συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ, και β) για τη φορολογική περίοδο από 25-7-2016 έως 31-12-2017, σε 6.613 περιπτώσεις συνολικής αξίας 51.179,51 ευρώ συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α.. Για τις εν λόγω παραβάσεις εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58<sup>Α</sup> παρ. 1 του ΚΦΔ.

Επιπλέον στα κρινόμενα φορολογικά έτη διαπιστώθηκε η ανακριβής έκδοση φορολογικού στοιχείου από τον εν χρήσει φορολογικό μηχανισμό, τουλάχιστον σε μία περίπτωση για κάθε έτος, καθώς δεν μπορεί να προσδιοριστεί ο ακριβής αριθμός των περιπτώσεων, καθαρής αξίας 1.556,01 € πλέον ΦΠΑ 367,15 € για το φορολογικό έτος 2016 και καθαρής αξίας 2.080,34 € πλέον ΦΠΑ 493,55 € για το φορολογικό έτος 2017.

Ακολούθως, δεδομένου ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 διενεργήθηκε έλεγχος, βάσει των διατάξεων του άρθρου 27 του ΚΦΔ, με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών του προσφεύγοντος.

Από τους πίνακες ανάλυσης της ρευστότητας προέκυψε αρνητική διαφορά μεταξύ της στήλης Πηγές Κεφαλαίων/ Εσόδων και της στήλης Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων για το φορολογικό έτος 2016 ύψους 29.730.53 € και για το φορολογικό έτος 2017 ύψους 37.339,33 €.

Στη συνέχεια και σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 9 της ΠΟΛ 1050/2014 προσδιορίστηκε το καθαρό φορολογητέο εισόδημα των ελεγχόμενων ετών μετά την σύγκριση του συνολικού καθαρού φορολογητέου εισοδήματος με τις γενικές διατάξεις με το φορολογητέο εισόδημα με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, όπως αναλυτικά παρουσιάζεται στον παρακάτω πίνακα:

<b>Χρήσεις</b>	<b>Καθαρό αποτέλεσμα βάσει δήλωσης</b>	<b>Λογιστικές διαφορές ελέγχου</b>	<b>Καθαρό αποτέλεσμα βάσει ελέγχου με τις γενικές διατάξεις</b>	<b>Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα βάσει ελέγχου με έμμεσες τεχνικές</b>
2016	- 23.552,17	19.164,69	- 4.388,08	<b>29.730,53</b>
2017	-31.751,23	31.730,69	-20,54	<b>37.339,33</b>

Συνεπώς, ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος των ελεγχόμενων φορολογικών περιόδων έγινε με βάση το αποτέλεσμα, όπως προσδιορίστηκε με την έμμεση τεχνική ρευστότητας, καθώς ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου λαμβάνεται το μεγαλύτερο. (Άρθρο 9 ΠΟΛ. 1050/2014).

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση προς ακρόαση με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου, στο οποίο δεν ανταποκρίθηκε και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις προσδιορισμού φόρων και προστίμων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος ότι :

Ο έλεγχος πήρε τις λίστες με τις παραγγελίες που έγιναν μέσω των ενδιάμεσων συνεργαζόμενων με την επιχείρησή του μεσαζόντων και δη την .....και την .....και κατόπιν διασταύρωσής τους

με τα εκδοθέντα από την ταμειακή μηχανή της επιχείρησης φορολογικά στοιχεία διαπιστώθηκε η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων. Ωστόσο, ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη τις ακυρωμένες παραγγελίες και τις παραγγελίες που άλλαξαν οι τιμές τους λόγω αλλαγής ποσότητας και για τις οποίες οι εταιρίες που μεσολαβούν δεν έχουν στοιχεία από το σύστημά τους για τα επίμαχα φορολογικά έτη. Σχετικές περιπτώσεις υπάρχουν καθημερινά άλλοτε με μικρότερη και άλλοτε με μεγαλύτερη ποσότητα, ανάλογα με τον όγκο των παραγγελιών και σίγουρα πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι ένα ποσοστό της τάξης έως και το 10% αφορά σε αυτές τις περιπτώσεις.

**Επειδή** στο Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ο οποίος τέθηκε σε ισχύ από 1/1/2015, ορίζεται :

*«Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος*

*...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. ...*

*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....*

*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.*

*Άρθρο 13 Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης*

*1. Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. ...».*

**Επειδή** στο άρθρο 58 Α παρ.1 όπως προστέθηκε με την παρ. 8 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015) και σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου ισχύει από 17/10/2015 και μετά ορίζονταν :

*«1. 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.»*

**Επειδή** η παρ.1 του άρθρου 58Α αντικαταστάθηκε με την παρ.1 του άρθρου 51 του Ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α 141/3-8-2016) και σύμφωνα την παρ.3 του ίδιου άρθρου του ίδιου νόμου ισχύει από τις 25.7.2016 και μετά όπου ορίζεται :

«1. 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».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 62 του ΚΦΔ (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) : «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. .... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

**Επειδή**, στο άρθρο 64 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

**Επειδή**, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου και προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη καταλογισμού του φόρου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης 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 πράξης καταλογισμού του φόρου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

**Επειδή**, σύμφωνα με τα ανωτέρω, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους, καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής.

**Επειδή**, στις παρ. 1 και 4 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 βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον τους ως προς τα οποία είναι δυνατή η αναπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. ... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

**Επειδή** στην υπό κρίση περίπτωση, οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν είναι ακυρωτέες ως περιέχουσες πλημμελή αιτιολογία, δεδομένου ότι από τα στοιχεία που συνέλεξε ο έλεγχος του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης από τις συνεργαζόμενες με τον προσφεύγοντα εταιρίες delivery σαφώς προκύπτουν οι συναλλαγές, για τις οποίες δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία. Τα εν λόγω στοιχεία έλαβε υπόψη του ο προσφεύγων όταν του επιδόθηκε το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση προς ακρόαση το οποίο περιείχε τα δεδομένα από τις εταιρίες που μεσολαβούν, ωστόσο ο προσφεύγων δεν αμφισβήτησε το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου.

Περαιτέρω, η επίκληση ενός πραγματικού γεγονότος δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να το αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων προβάλλει ισχυρισμούς περί ακυρωμένων ή αλλοιωμένων παραγγελιών ποσοστού έως 10% ημερησίως, χωρίς την προσκόμιση αποδεικτικών στοιχείων και ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος ως αορίστως προβαλλόμενος και αναπόδεικτος.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 26/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του .....με ΑΦΜ .....

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

1. Η υπ' αριθμ. ..../**29-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο για καταβολή	<b>15.408,54 €</b>	<b>15.408,54 €</b>

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

2. Η υπ' αριθμ. ..../**29-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο για καταβολή	<b>19.637,75 €</b>	<b>19.637,75 €</b>

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

3. Η υπ' αριθμ. ..../**29-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2016 - 31/12/2016 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο για καταβολή	<b>2.466,08 €</b>	<b>2.466,08 €</b>

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

4. Η υπ' αριθμ. ..../**29-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2017 - 31/12/2017 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο για καταβολή	<b>10.446,92 €</b>	<b>10.446,92 €</b>
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	<b>4.232,46 €</b>	<b>4.232,46 €</b>

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

5. Η υπ' αριθμ. ..../29-12-2022 πράξη επιβολής προστίμου της παρ. 1 του άρθρου 58<sup>Α</sup> ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο για καταβολή	<b>24.181,96 €</b>	<b>24.181,96 €</b>

Το αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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