



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 22-02-2023

Αριθμός απόφασης: 403

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313332246
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : 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.)*»
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β΄ 1440/27-07-2017).
- 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτ. **ενδικοφανή προσφυγή τ.....**, με ΑΦΜ:, κατοίκου, επί της οδού, ΤΚ, κατά των :

α) της υπ' αριθμ..... πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

- β) της υπ' αριθμ..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
- γ) της υπ' αριθμ..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
- δ) της υπ' αριθμ..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
- ε) της υπ' αριθμ..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
- στ) της υπ' αριθμ..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και
- ζ) της υπ' αριθμ..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....,
- και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,
- 5.** Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση.
- 6.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
- 7.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής τ....., 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:

- Με την υπ' αριθμ..... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 100€ λόγω ανακριβούς υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017.
- Με την υπ' αριθμ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2017 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος για καταβολή 12.897,71€.
- Με την υπ' αριθμ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2018 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος για καταβολή 66.030,08€ και δεν αναγνωρίστηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση βάσει δήλωσης ύψους 15,48€.
- Με την υπ' αριθμ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2019 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος για καταβολή 3.253,26€.
- Με την υπ' αριθμ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 δεν προέκυψε ποσό φόρου προς καταβολή,

περιορίστηκε όμως η ζημία της χρήσης από 93.631,78€ βάσει δήλωσης σε 39.891,32€ βάσει ελέγχου.

- Με την υπ' αριθμ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος 69.891,72€, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 34.945,86€ πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης 12.729,35€ , ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 117.566,93€.
- Με την υπ' αριθμ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος 18.326,01€, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 9.163,01€ πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης 2.547,05€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 30.036,07€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί του πορίσματος των από εκθέσεων ελέγχου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013), Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Ν.2859/2000) και φορολογίας εισοδήματος (Ν.4172/2013) της Δ.Ο.Υ. κατόπιν της υπ' αριθμ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α. του προϊσταμένου της που εκδόθηκε δυνάμει της από έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) και των σχετικών πληροφοριακών εκθέσεων ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

Ειδικότερα, την διενεργήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. μερικός επιτόπιος φορολογικός έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντος. Από τον επιτόπιο έλεγχο που διενεργήθηκε αρχικά έξω από την επιχείρηση στον υπάλληλο που αναχωρούσε για παράδοση φαγητών σε τρεις πελάτες, διαπιστώθηκε ότι έφερε μαζί του τρεις αποδείξεις λιανικής πώλησης με Νο,και/....., στις οποίες δεν αναγραφόταν ο αριθμός μητρώου του φορολογικού μηχανισμού και η Προηγμένη Ασφαλής Ηλεκτρονική Ψηφιακή Σύνοψη της φορολογικής απόδειξης, ενώ ταυτόχρονα η ενδεικτική απόδειξη αξίας 0,50 ευρώ που ζήτησε και παρέλαβε εντός της επιχείρησης η ομάδα ελέγχου είχε αριθμό από τον ΦΗΜ με αριθμό μητρώου στην οποία αναγραφόταν και η ΠΑΗΨΣ. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε εντός της επιχείρησης διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση χρησιμοποιούσε για την καταχώρηση των παραγγελιών των πελατών της και την έκδοση των φορολογικών στοιχείων, με σύνδεση με τον μοναδικό ΦΗΜ, δύο Ηλεκτρονικούς Υπολογιστές, οι οποίοι λειτουργούσαν σε δίκτυο. Επιπλέον, είχε εγκαταστήσει στους υπολογιστές εφαρμογή, μέσω της οποίας εκδίδονταν έγγραφα, με τη μορφοποίηση αποδείξεων λιανικής πώλησης, για λιανικές συναλλαγές που πραγματοποιούσε, χωρίς τα φορολογικά στοιχεία εσόδων να εκδίδονται από τον ΦΗΜ που διέθετε και χρησιμοποιούσε και κατ'επέκταση χωρίς να καταγράφονται στην ηλεκτρονική μνήμη αυτού. Με την με αριθμ..... έκθεση κατάσχεσης κατασχέθηκαν ο με αριθμό μητρώου ΦΗΜ με δύο καλωδιώσεις, δύο εκτυπωτές, δύο μονάδες υπολογιστή, δύο πληκτρολόγια, ποντίκι, δύο οθόνες και καλωδιώσεις, όπως αναλυτικά περιγράφονται στην έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Με τις

με αριθμ..... και Προσκήσεις, ζητήθηκαν τα τηρούμενα απλογραφικά βιβλία των φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019 και ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με το με αρ.πρ..... έγγραφό του. Με το με αρ.πρ. έγγραφο της ΥΕΔΔΕ παραδόθηκαν στη Διεύθυνση Εγκληματολογικών Ερευνών (7^ο Τμήμα Εξέτασης Ψηφιακών και Ηχητικών Πειστηρίων) ο φορολογικός μηχανισμός και οι δύο σκληροί δίσκοι που είχαν κατασχεθεί, ώστε να ληφθούν αντίγραφα του φυσικού αρχείου για τον καθένα από τους σκληρούς δίσκους και τα δεδομένα του φορολογικού μηχανισμού σχετικά με τα δημιουργηθέντα αρχεία (txt), εξάγοντάς τα και σε μορφή excel. Στις περιήλθε στην ΥΕΔΔΕ η με αρ. έκθεση εργαστηριακής πραγματογνωμοσύνης της Διεύθυνσης εγκληματολογικών ερευνών. Πραγματοποιήθηκε επεξεργασία των αρχείων των κατασχεμένων Η/Υ, όπως προέκυψαν από το πόρισμα της ως άνω εργαστηριακής έκθεσης πραγματογνωμοσύνης, και συγκεκριμένα των αρχείων 1) ORDERS, που περιλαμβάνει τα πλήρη στοιχεία των εκδοθέντων αποδείξεων λιανικής πώλησης είτε έχουν εκδοθεί μέσω ΦΗΜ είτε όχι και των αντίστοιχων δελτίων παραγγελίας και 2) PARAG που περιλαμβάνει τα στοιχεία των εκτελεσθέντων παραγγελιών είτε έχουν εκδοθεί αποδείξεις λιανικής πώλησης είτε όχι και αντιπαραβολικός έλεγχος με τα εκδοθέντα στοιχεία εσόδων που αποτυπώνονται στα βιβλία που τηρεί η προσφεύγουσα επιχείρηση και στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ.

Με την ολοκλήρωση της επεξεργασίας ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων υπέπεσε 1) στην παράβαση της μη έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης α) σε 11.919 περιπτώσεις το φορολογικό έτος 2017, β) σε 63.981 περιπτώσεις το φορολογικό έτος 2018 και γ) σε 16.904 περιπτώσεις το φορολογικό έτος 2019, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του Ν 4308/2014, που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από το άρθρο 58^Α § 1 του Ν 4174/2013 και 2) στην παράβαση της έκδοσης 2.683 στοιχείων λιανικής πώλησης χωρίς τη χρήση Φορολογικού Μηχανισμού, κατά παράβαση των διατάξεων της παραγράφου 8 του άρθρου 12 και των άρθρων 1,5,8 και 13 του Ν.4308/2014. Για την διαπίστωση των παραβάσεων συντάχθηκαν η από έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν.4308/2014 και Ν.4174/2013 και σχετικές πληροφοριακές εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., δυνάμει των οποίων εκδόθηκε η με αριθμ. εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οριζόμενα στην με αρ. πρ. Α1413/2019 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

Ως προς τον φόρο εισοδήματος, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων υπέβαλε ανακριβώς ως προς τα ακαθάριστα έσοδα τις δηλώσεις φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2017,2018 και 2019 με ποσό ανακρίβειας 53.740,46€, 275.189,83€ και 81.486,49€ αντίστοιχα, κατά παράβαση του άρθρου 67 του Ν.4172/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1,3,5,7,8,10,21 και 29 του ίδιου νόμου και του άρθρου 19 του Ν.4174/2013. Ως προς τον φόρο προστιθέμενης αξίας, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων υπέβαλε ανακριβώς ως προς τις φορολογητέες εκροές την περιοδική δήλωση ΦΠΑ Δ΄τριμήνου του φορολογικού έτους 2017, τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ του 2018 και την περιοδική δήλωση ΦΠΑ Α΄τριμήνου του φορολογικού

έτους 2019 με ποσό ανακρίβειας 53.740,46€, 275.189,83€ και 13.490,73€ αντίστοιχα, κατά παράβαση των άρθρων 1,2,3,30 και 38 του Ν.2859/2000.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο έλεγχος κοινοποίησε στον προσφεύγοντα στις το με αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθρου 28 παρ.1 Ν.4174/2013 αλλά ο προσφεύγων δεν υπέβαλε υπόμνημα με τις απόψεις του ως προς τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Ακολουθώς, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα, ώστε προέκυψαν α) για το φορολογικό έτος 2017 μείωση της ζημίας από 93.631,78€ σε 39.891,32€, β) για το φορολογικό έτος 2018 καθαρά κέρδη 170.870,48€ αντί της ζημίας βάσει δήλωσης ύψους 104.319,35€ και γ) για το φορολογικό έτος 2019 καθαρά κέρδη 56.280,19€ αντί της ζημίας βάσει δήλωσης ύψους 25.206,30€. Επιπλέον, ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές, ώστε προέκυψε φόρος εκροών α) για το φορολογικό έτος 2017 ποσού 61.688,37€ αντί του αρχικού ποσού 48.790,66€, β) για το φορολογικό έτος 2018 ποσού 122.495,75€ αντί του αρχικού ποσού 56.450,19€ και γ) για το φορολογικό έτος 2019 ποσού 53.186,69€ αντί αρχικού ποσού 49.948,91€. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την μεταρρύθμιση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν πρόωρα, πριν κριθεί η ενδικοφανής προσφυγή του κατά των πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 58 Α Ν.4174/2013 που εκδόθηκαν δυνάμει της έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.και συνεπώς πριν κριθεί ότι πράγματι υπέπεσε στις παραβάσεις της μη έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης που συγκροτούν την αιτία και θεμελίωση των προσβαλλόμενων πράξεων,

2) η έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. είναι αόριστη και δεν δύναται να οδηγήσει σε καταλογισμό παράβασης μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων και περαιτέρω σε καταλογισμό φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, καθώς δεν έγινε διασταύρωση των δελτίων παραγγελιών με τις αποδείξεις που είχαν εκδοθεί, αλλά θεωρήθηκε ότι δεν εκδόθηκαν αποδείξεις κατά τρόπο και υπολογισμό «τεκμαρτό». Επιπλέον, και η πραγματογνωμοσύνη έχει το κενό του συσχετισμού των δελτίων παραγγελίας με τις αποδείξεις λιανικής πώλησης που είχαν εκδοθεί.

3) δεν γίνεται αναφορά στον χρόνο των παραβάσεων. Ειδικότερα, σύμφωνα με το άρθρο 17 παρ.1 ΚΔΔ, όλες οι ατομικές διοικητικές πράξεις πρέπει να έχουν αιτιολογία. Όταν η αιτιολογία επιβάλλεται από τις σχετικές με την έκδοση της πράξης διατάξεις, πρέπει να υπάρχει στο σώμα της πράξης, αλλιώς η έλλειψη της αιτιολογίας στο σώμα της πράξης συνιστά λόγο ακύρωσης λόγω παράλειψης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης αυτής. Δεν αρκεί η παραπομπή σε πόρισμα κάποιας αρχής, αλλά στοιχειωδώς πρέπει να περιγράφεται και η αποδιδόμενη παράβαση.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 23 του Ν.4174/2013: « 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της

Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου : α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν.4174/2013 : «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. 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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 34 του Ν.4174/2013 : «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.»

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με αριθμό Α 1413/2019 «Διαδικασία διενέργειας κατά προτεραιότητα μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. από το γραφείο σε περιπτώσεις που διαπιστώνονται παραβάσεις μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/λογιστικού αρχείου (παραστατικού)» : «1. Σε περίπτωση που, κατά τη διενέργεια μερικών επιτόπιων ελέγχων για την διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, για φορολογούμενους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διακινούν αγαθά (προληπτικοί έλεγχοι), ή σε περίπτωση που κατόπιν επεξεργασίας/αξιοποίησης κατασχεθέντων ή παραληφθέντων βιβλίων, εγγράφων, αρχείων, στοιχείων ή οποιασδήποτε άλλης πληροφορίας διαπιστώνεται μη έκδοση φορολογικών στοιχείων/λογιστικών αρχείων (παραστατικών) ή έκδοση ανακριβών φορολογικών στοιχείων/λογιστικών αρχείων (παραστατικών), εκδίδεται πράξη για την επιβολή του οριζόμενου από τις, κατά περίπτωση, διατάξεις των άρθρων 54 παρ. 2 περ. η) ή 58Α παρ. 1 του ν. 4174/2013, προστίμου.2. Στις περιπτώσεις της παραγράφου 1, μετά τη λήξη της προβλεπόμενης, από τις κατά περίπτωση διατάξεις, προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., εκδίδεται από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Ελεγκτικής Υπηρεσίας, εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου από το γραφείο, για τις φορολογίες αυτές, προκειμένου, λαμβάνοντας υπόψη την καταλογισθείσα παράβαση της μη έκδοσης ή της έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/λογιστικού αρχείου (παραστατικού), να εκδοθούν οι σχετικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου με την προσθήκη της αποκρυβείας φορολογητέας ύλης, τηρούμενης της διαδικασίας του άρθρου 28 του ν. 4174/2013.

.....

4. Οι κατ' εφαρμογή της παρούσας εντολές φορολογικού ελέγχου εκδίδονται για τη φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α., αμελλητί μετά τη λήξη της προβλεπόμενης, από τις κατά περίπτωση διατάξεις, προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων της κάθε μιας από τις φορολογίες αυτές, λαμβανομένων υπόψη των κριτηρίων του Παραρτήματος της παρούσας, τα οποία δεν δημοσιοποιούνται. Οι εντολές φορολογικού ελέγχου του προηγούμενου εδαφίου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή τους.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 : 1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης..... 5. Εντός εκατόν είκοσι (120) ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις, η φορολογική αρχή διενεργεί έλεγχο από τα γραφεία της βάσει εγγράφων που έχει στην κατοχή της και εκδίδει πράξη διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου προσδιορισμού φόρου, εφόσον διαπιστωθεί από τον έλεγχο ότι ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ειδικότερα, στις περιπτώσεις διαπίστωσης μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων κατόπιν επεξεργασίας κατασχεθέντων βιβλίων και στοιχείων, προβλέπεται η έκδοση εντολών φορολογικού ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ αμελλητί, αμέσως μετά την λήξη της προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων της κάθε μιας από τις φορολογίες αυτές, προκειμένου να εκδοθούν πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με την προσθήκη της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης.

Επειδή, ο εν λόγω έλεγχος και η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δεν αναστέλλονται από την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά άλλης πράξης της φορολογικής αρχής που εκδόθηκε δυνάμει των ίδιων πραγματικών περιστατικών.

Επειδή, ο νόμος ορίζει αποκλειστική προθεσμία 30 ημερών για την υποβολή ενδικοφανούς προσφυγής που άρχεται από την κοινοποίηση στον φορολογούμενο κάθε πράξης που έχει εκδοθεί σε βάρος του και αποκλειστική προθεσμία 120 ημερών για την εξέταση της κάθε ενδικοφανούς προσφυγής από την Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών. Κατά συνέπεια, η ειδική διοικητική διαδικασία του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 εφαρμόζεται για κάθε πράξη της Φορολογικής Διοίκησης χωριστά και ανεξάρτητα.

Επειδή, επιπλέον, ο προσφεύγων κλήθηκε να υποβάλλει τις απόψεις του πριν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν.4174/2013.

Επειδή, εξάλλου, για την από και με αρ.πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή που άσκησε ο προσφεύγων κατά των πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του Ν.4174/2013 που εδράζονται επί του πορίσματος της ίδιας έκθεσης μερικού ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., εκδόθηκε η υπ' αριθμ. απόφαση του Προϊστάμενου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, με την οποία έγινε μερικώς δεκτή η ενδικοφανής προσφυγή για τον λόγο του εσφαλμένου καταλογισμού προσαυξημένων προστίμων λόγω υποτροπής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013, και όχι για λόγους σχετικούς με την πραγματική βάση της διαπίστωσης των παραβάσεων μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί πρόωρου έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 23 του Ν.4174/2013: «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, στις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄251/24-11-2014) περί "ΕΛΠ" ορίζεται ότι:

Άρθρο 1. Πεδίο εφαρμογής

1. Για την εφαρμογή των ρυθμίσεων αυτού του νόμου λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη οι ορισμοί του παραρτήματος Α΄.

2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:

.....

γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.

.....

Άρθρο 3. Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

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 προκύπτων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.

.....

5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.”

Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

.....

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.....”.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1, 2, 7 και 8 του άρθρου **12 του Ν. 4308/2014** (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

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

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

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

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

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

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

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....

8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο Ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **13 του Ν. 4308/2014** (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: :
“Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση.

β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.

δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου.”.

Επειδή, σύμφωνα με το ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1142901 ΕΞ 2015 “Από 01.01.2015, ημερομηνία έναρξης ισχύος των Ε.Λ.Π. (ν. [4308/2014](#)), η έκδοση στοιχείων λιανικής γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (φορολογική ταμειακή μηχανή ή μηχανισμό Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.), που προβλέπει ο ν. [1809/1988](#) κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου, κατά το χρόνο παράδοσης ή έναρξης της αποστολής, όταν πρόκειται για πώληση αγαθών (άρθρα 12 και 13 Ε.Λ.Π.- ν. [4308/2014](#)).

Περαιτέρω, με το άρθρο 9 της Α.Υ.Ο. [ΠΟΛ.1220/2012](#) η οποία διατηρείται σε ισχύ και με τις διατάξεις του ν. [4308/2014](#), ως προς τις προβλεπόμενες ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά των Φ.Η.Μ., ορίζεται η διαδικασία έκδοσης των αποδείξεων λιανικής με τη χρήση Φ.Τ.Μ. με πρόγραμμα εστιατορίου, σύμφωνα με την οποία, για κάθε σερβίρισμα παραδίδεται στο τραπέζι μια προσωρινή απόδειξη με τα σερβιριζόμενα είδη και τις επιμέρους αξίες κάθε είδους, χωρίς να αναγράφεται συνολικό άθροισμα του ποσού και στο τέλος εκδίδεται τελική νόμιμη απόδειξη για το «κλείσιμο» του λογαριασμού του τραπεζιού, στην οποία αναφέρονται αναλυτικά τα είδη που καταναλώθηκαν και η συνολική τους αξία. Τα δεδομένα δε τόσο των προσωρινών αποδείξεων όσο και της τελικής απόδειξης, ενταμιεύονται στη φορολογική μνήμη αυτής.

Συνεπώς, οι εκδίδοντες αποδείξεις λιανικής με τη χρήση Η/Υ και μηχανισμού Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., μπορούν να κάνουν ανάλογη εφαρμογή των προαναφερομένων και αντί να εκδίδουν σημασμένες αποδείξεις λιανικής πώλησης με κάθε σερβίρισμα, να εκδίδουν προσωρινές αποδείξεις δελτία παραγγελίας με σήμανση και για το «κλείσιμο» του λογαριασμού του τραπεζιού μια απόδειξη λιανικής πώλησης με σήμανση, για το σύνολο των σερβιρισθέντων ειδών”.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 13 του Ν 4174/2013 «Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 171 του Ν. 2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» 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, εν προκειμένω, η με ημερομηνία θεώρησης Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Ν 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., αναφέρει τα πραγματικά περιστατικά και τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Ειδικότερα, ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι δεν έγινε διασταύρωση των δελτίων παραγγελιών με τις αποδείξεις που είχαν εκδοθεί αλλά θεωρήθηκε ότι δεν εκδόθηκαν αποδείξεις κατά τρόπο και υπολογισμό «τεκμαρτό»: ο έλεγχος επεξεργάστηκε τα αρχεία 1) ORDERS, που περιλαμβάνει τα πλήρη στοιχεία των εκδοθέντων αποδείξεων λιανικής πώλησης και των αντίστοιχων δελτίων παραγγελίας και 2) PARAG που περιλαμβάνει τα στοιχεία των εκτελεσθέντων παραγγελιών είτε έχουν εκδοθεί αποδείξεις λιανικής πώλησης είτε όχι και από την διασταύρωση των δύο αρχείων και τον αντιπαραβολικό έλεγχο με τα εκδοθέντα στοιχεία εσόδων που αποτυπώνονται στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης διαπιστώθηκε η μη έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης για τις παραγγελίες που περιλαμβάνονται στο αρχείο PARAG και δεν περιλαμβάνονται στο αρχείο ORDERS. Τα υπό επεξεργασία αρχεία προέκυψαν από την εργαστηριακή εξέταση που διενήργησε η Διεύθυνση Εγκληματολογικών Ερευνών στους σκληρούς δίσκους που κατασχέθηκαν και ειδικότερα από τα αρχεία δεδομένων της βάσης συστήματος παραγγελιοληψίας και από το σύνολο των αρχείων txt που παρήχθησαν κατά τη λειτουργία του ΦΗΜ με αριθμό μητρώου στο διάστημα από/2017 έως/2019. Κατά συνέπεια, οι διαπιστώσεις του ελέγχου για τη μη έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης βασίζονται στην επεξεργασία και τον έλεγχο αρχείων από το δίκτυο ηλεκτρονικών υπολογιστών της επιχείρησης που τηρεί ο προσφεύγων και όχι σε τεκμαρτό υπολογισμό, όπως ισχυρίζεται.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....*Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.*».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν.4174/2013:«1.....*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, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 «*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 το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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, 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). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής φόρων και προστίμων 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, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου ΙΙ, σελ. 144). Η αιτιολογία είναι ειδική, όταν δεν είναι γενική και άοριστη, αλλά αναφέρεται σε συγκεκριμένα δεδομένα συγκεκριμένης υπόθεσης, αφού μάλιστα εξεταστούν όλα τα δεδομένα της συγκεκριμένης υπόθεσης (Ι. Κατράς, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σελ. 321).

Επειδή, σύμφωνα με τα παραπάνω, οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι νόμιμα αιτιολογημένες, καθώς αναφέρουν τις νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης, η δε αιτιολογία συμπληρώνεται από τις από εκθέσεις ελέγχου Ν.4172/2013 και Ν.2859/2000 της Δ.Ο.Υ.

Επειδή, επιπλέον γίνεται αναφορά στον χρόνο των παραβάσεων τόσο στις προσβαλλόμενες πράξεις όσο και στις ως άνω εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή, ως προς την υπ' αριθμ..... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013, δεν προβάλλεται ιδιαίτερος ισχυρισμός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής τ....., με ΑΦΜ: και την επικύρωση :

α)της υπ' αριθμ..... πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2017,

β)της υπ' αριθμ..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2017,

γ) της υπ' αριθμ..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2018,

δ)της υπ' αριθμ..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2019,

ε)της υπ' αριθμ..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017,

στ)της υπ' αριθμ..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και

ζ) της υπ' αριθμ..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος βάσει της παρούσας απόφασης:

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
υπ' αριθμ.πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2017,	100,00€	100,00€
υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2017,	12.897,71€	12.897,71€
υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2018,	66.030,08€	66.030,08€
υπ' αριθμ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2019	3.253,26€	3.253,26€
υπ' αριθμ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017	0,00€	0,00€
υπ' αριθμ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018	117.566,93€	117.566,93€
υπ' αριθμ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019	30.036,07€	30.036,07€

Αναφορικά με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις (πλην των υπ' αριθμ..... πράξεων), επί του οφειλόμενου φόρου που αναγράφεται επί αυτών θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.

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

Ακριβές Αντίγραφο
 Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
 Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
 ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
 Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
 ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
 ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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