



Καλλιθέα, 29.3.2024

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης: 914

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604552

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α) του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) 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 (Β' 1440),
- 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 υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 1.12.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ:, κατοίκου, οδός και, κατά των υπ' αριθ./20.10.2023,/20.10.2023 και/20.10.2023 πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ./20.10.2023 ,/20.10.2023 και/20.10.2023 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 25/9/2023 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014(Ε.Λ.Π.) και ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την εισήγηση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 1.12.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Α) Με την υπ' αριθ./20.10.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο 34.520,37 ευρώ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α §1 του Κ.Φ.Δ., επειδή κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής διαπιστώθηκε, ότι ο προσφεύγων υπέπεσε στην παράβαση της ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων με συνολική διαφορά ανακρίβειας 356.710,52€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.). Συγκεκριμένα εκδόθηκαν 4.983 φορολογικά στοιχεία εσόδου (ΑΛΠ) ποσού 271.054,63€, αντί του ορθού 627.765,15€. Το συνολικό ποσό της ανακρίβειας 356.710,52€, αναλύεται σε καθαρή αξία 287.669,77€ πλέον Φ.Π.Α. 24% 69.040,75€.

Β) Με την υπ' αριθ./20.10.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο 34.966,83 ευρώ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α §1 του Κ.Φ.Δ., επειδή κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής διαπιστώθηκε, ότι ο προσφεύγων υπέπεσε στην παράβαση της ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων με συνολική διαφορά ανακρίβειας 361.323,92€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.). Συγκεκριμένα εκδόθηκαν 4.659 φορολογικά στοιχεία εσόδου (ΑΛΠ) ποσού 219.827,30€, αντί του ορθού 581.151,22€. Το συνολικό ποσό της ανακρίβειας 361.323,92€, αναλύεται σε καθαρή αξία 291.390,26€ πλέον Φ.Π.Α. 24% 69.933,66€.

Γ) Με την υπ' αριθ./20.10.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο 21.806,00 ευρώ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α §1 του Κ.Φ.Δ., επειδή κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής διαπιστώθηκε, ότι ο προσφεύγων υπέπεσε στην παράβαση της ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων με συνολική διαφορά ανακρίβειας 266.273,71€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.). Συγκεκριμένα εκδόθηκαν 3.240 φορολογικά στοιχεία εσόδου (ΑΛΠ) ποσού 153.753,51€, αντί του ορθού 420.027,22€. Το συνολικό ποσό της ανακρίβειας 266.273,71€, αναλύεται σε καθαρή αξία 89.334,66€ πλέον Φ.Π.Α. 13% 11.613,51 € και σε καθαρή αξία 133.327,05 € πλέον Φ.Π.Α. 24% 31.998,49 €.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει της με ημερομηνία θεώρησης 25/9/2023 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014(Ε.Λ.Π.) και ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Την 10/12/2019 διενεργήθηκε έλεγχος από υπαλλήλους της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής στο κατάστημα εστίασης του προσφεύγοντος, που βρίσκεται οδός, στο δυνάμει της υπ' αριθ./2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ίδιας υπηρεσίας .

Στο πλαίσιο του ανωτέρω ελέγχου, συνετάγησαν οι υπ' αριθμ...../10.12.2019,/24.02.2020 και/09.11.2021 Εκθέσεις κατάσχεσης βιβλίων-στοιχείων-αρχείων, βάσει των οποίων κατασχέθηκαν τα ηλεκτρονικά φορολογικά αρχεία που παρήχθησαν από τους εν χρήσει Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου και, ως και λοιπά φορολογικά στοιχεία και τα λογιστικά βιβλία που αφορούσαν, μεταξύ άλλων, και τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019. Ειδικότερα κατασχέθηκαν ηλεκτρονικοί φάκελοι, οι οποίοι αντιστοιχούν στα ημερήσια «Ζ», στους οποίους είναι αποθηκευμένα όλα τα .txt στοιχεία που αντιστοιχούν σε έκαστο εκδοθέν φορολογικό στοιχείο όπως ορίζονται στην ΠΟΛ 1220/2012 και ΠΟΛ 1221/2012.

Εν συνεχεία έγινε επεξεργασία των κατασχεθέντων σύμφωνα με την υπ' αριθ./2022 εντολή του προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, (η οποία αντικατέστησε την/2021 εντολή) για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) και ύστερα από σειρά ελεγκτικών επαληθεύσεων, στις οποίες προέβη ο έλεγχος, διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση εξέδιδε ανακριβώς φορολογικά στοιχεία (ΑΛΠ) διενεργώντας έκπτωση άνω του 50% σε πάνω από τις μισές εκδοθείσες ΑΛΠ για τα ελεγχόμενα έτη και συγκεκριμένα:

Χρήση 2017

Από τις 9.548 Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης που εκδόθηκαν στη χρήση 2017 η ελεγχόμενη διενήργησε έκπτωση στις 4.983 εξ' αυτών (ήτοι σε ποσοστό 51,74% των εκδοθέντων ΑΛΠ), με συνολική αξία ανακρίβειας , όσο το ύψος των εκπτώσεων δηλ. 356.710,52 ευρώ, το δε ποσοστό των διενεργούμενων εκπτώσεων επί της συνολικής αξίας του παραστατικού ανερχόταν, κατά μέσο όρο στη χρήση, σε ποσοστό 57%.

Χρήση 2018

Από τις 8.685 Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης που εκδόθηκαν στη χρήση 2018, η ελεγχόμενη διενήργησε έκπτωση στις 4.659 εξ' αυτών, ήτοι σε ποσοστό 53,64% των εκδοθέντων ΑΛΠ με συνολική αξία ανακρίβειας, όσο το ύψος των εκπτώσεων δηλ. 361.323,92 ευρώ, το δε ποσοστό των διενεργούμενων εκπτώσεων επί της συνολικής αξίας του παραστατικού ανερχόταν, κατά μέσο όρο στη χρήση, σε ποσοστό 62%.

Χρήση 2019

Από τις 8.153 Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης που εκδόθηκαν στη χρήση 2019, η ελεγχόμενη διενήργησε έκπτωση στις 3.240 εξ' αυτών, ήτοι σε ποσοστό 39,47 % των εκδοθέντων ΑΛΠ με συνολική αξία ανακρίβειας, όσο το ύψος των εκπτώσεων δηλ. 266.273,71 ευρώ, το δε ποσοστό των διενεργούμενων εκπτώσεων επί της συνολικής αξίας του παραστατικού ανερχόταν, κατά μέσο όρο στη χρήση, σε ποσοστό 61%.

Οι διαπιστώσεις του ελέγχου εδράζονται τόσο στο γεγονός ότι διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων εισέπραττε μέσω πιστωτικών καρτών ολόκληρο το ποσό της συναλλαγής πριν την έκπτωση από τους πελάτες του, όσο και στο γεγονός ότι αφενός το ύψος των διενεργηθεισών εκπτώσεων είναι δυσανάλογα μεγάλο σε σχέση με την αρχική αξία της απόδειξης, αφετέρου πραγματοποιούνταν σε μεγάλη έκταση γεγονός που δε συνάδει με τα δεδομένα της κοινής πείρας και λογικής και με τα συναλλακτικά ήθη.

Ειδικότερα ο έλεγχος προέβη σε αναζήτηση των εισπράξεων του προσφεύγοντος μέσω των κινήσεων των POS από Τράπεζες (.....) προκειμένου αυτές να συγκριθούν με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία.

Από την εν λόγω διεξοδική αντιπαραβολή διαπιστώθηκαν εισπράξεις από πελάτες μέσω καρτών ολόκληρου του ποσού της συναλλαγής πριν την έκπτωση, γεγονός που κατέδειξε στην διαπίστωση του ελέγχου, ότι οι διενεργηθείσες εκπτώσεις δεν ήταν πραγματικές.

Ο έλεγχος αντιπαρέβαλε την αξία των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων πριν την διενέργεια έκπτωσης επί του παραστατικού. Το αποτέλεσμα του αντιπαραβολικού αυτού ελέγχου, κατέδειξε, ότι, ενώ ο πελάτης πλήρωσε τη συνολική αξία, το φορολογικό στοιχείο εκδόθηκε με έκπτωση και συνεπώς η τελική αξία (πληρωτέο) του φορολογικού στοιχείου υπολείπεται της αξίας συναλλαγής μέσω POS.

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 58^A ΚΦΔ, προκειμένου να επιβληθούν τα προβλεπόμενα πρόστιμα λόγω της ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων για τις υπό κρίση φορολογικές περιόδους.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 58^A του Κ.Φ.Δ. προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Παντελώς αναιτιολόγητη, άλλως πλημμελώς αιτιολογημένη κρίση της Φορολογικής Αρχής ως προς τη στοιχειοθέτηση παραβάσεων ανακριβούς εκδόσεως αποδείξεων λιανικής πώλησης (ΑΛΠ).
- Αοριστία της έκθεσης ελέγχου. Ο έλεγχος κατέληξε σε αυθαίρετα και αβάσιμα συμπεράσματα, βασιζόμενος αποκλειστικά και μόνο στη διαπίστωση της διενέργειας εκπτώσεων επί κάποιων ΑΛΠ, τις οποίες έκρινε δήθεν ως μη πραγματικές, στοιχειοθετώντας την κρίση του αυτή γενικώς και αορίστως, ότι δήθεν η χορήγηση τέτοιων εκπτώσεων δεν συνάδει με τα δεδομένα της κοινής πείρας και λογικής και με τα συναλλακτικά ήθη, χωρίς να προβεί σε καμία περαιτέρω ελεγκτική επαλήθευση και, κυρίως, χωρίς να αναζητήσει και να εκτιμήσει τα πραγματικά περιστατικά της συγκεκριμένης περιπτώσεως.
- Σε κανένα, σημείο της οικείας Εκθέσεως Ελέγχου δεν αναφέρεται η αιτιολογική και νομική βάση για έκαστο εκ των κριθέντων ως δήθεν ανακριβών φορολογικών στοιχείων που να θεμελιώνει την κρίση αυτή του ελέγχου (ποιος νόμος προσδιορίζει το ποσοστό έκπτωσης και την χάραξη πολιτικής χορήγησης εκπτώσεων κάθε επιχείρησης και ποιος καταργεί την ελεύθερη διαμόρφωση της τιμής σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού και ελεύθερης διαπραγματεύσεως;)
- Σε κάθε περίπτωση, το ποσοστό των εκπτώσεων που η επιχείρησή του χορήγησε – το οποίο πάντως δικαιολογείται απολύτως – είναι εύλογο και συνάδει με τα δεδομένα της κοινής πείρας και πρακτικής και τα συναλλακτικά ήθη, καθώς όχι μόνο δεν απέχει, αλλά είναι και μικρότερο από τα ποσοστά εκπτώσεων που χορηγούν επιχειρήσεις του ίδιου κλάδου (εστίασης).

Σε συνέχεια της ενδικοφανούς προσφυγής ο προσφεύγων υπέβαλε στην Υπηρεσία μας ηλεκτρονικά το από 22/3/2024 Υπόμνημα, στο οποίο προβάλλει συμπληρωματικά τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Ως προκύπτει από το φύλλο εργασίας excel με ονομασία «ΑΝΤΙΠΑΡΑΒΟΛΗ» το οποίο έλαβε σε απάντηση επί της με ΑΠ/01-12-2023 Αίτησής του προς την ΑΑΔΕ η Φορολογική Αρχή μπόρεσε να διαπιστώσει ανακριβείς εκδόσεις για μόλις 321

παραστατικά για το σύνολο των ελεγχόμενων τριών ετών, και δη επί συνόλου 16.053 συναλλαγών που διενεργήθηκαν αυτά τα 3 έτη (2017-2019). Συνεπώς, αυτή η διαφορά εντοπίστηκε σε συναλλαγές με POS που αντιστοιχούν σε μόλις 1,9% του συνόλου των συναλλαγών που διενεργήθηκαν με POS.

- Δεδομένου ότι η επιχείρησή του παρείχε εν συνόλω εκπώσεις για τα άνω τρία έτη σε μόλις 12.882 παραστατικά, επί συνόλου 26.386 παραστατικών, προκύπτει το παράδοξο ότι εκ του συνόλου των 12.882 παραστατικών με έκπτωση, τα οποία εξέδωσε η ατομική του επιχείρηση κατά τα επίμαχα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019, η Φορολογική Αρχή μπόρεσε να διαπιστώσει ανακριβείς εκδόσεις για μόλις 321 παραστατικά.
- Κάποιοι υπάλληλοί του εκ παραδρομής ή λόγω λάθος συμβουλής «χτυπούσαν» στο POS ολόκληρη την αξία του φορολογικού στοιχείου προ της έκπτωσης, και στη συνέχεια επιστρέφεται το μετρητό η διαφορά της αξίας στον πελάτη. Έτσι, σε κάθε περίπτωση, στο ταμείο της επιχείρησής του έμπαινε το ποσό ακριβώς που τιμολογούσε στον πελάτη, επ' αυτού δε επιφυλάσσεται, όπως προσκομίζει σχετικές ένορκες βεβαιώσεις/υπεύθυνες δηλώσεις υπαλλήλων και τακτικών πελατών, στους οποίους πάντα έκανε έκπτωση.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθ. 23 του ΚΦΔ**, 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 αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή στο **άρθρο 1§2 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ)** ορίζεται ότι: *«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 3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία»*.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν.4308/2014** ορίζεται ότι:

«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.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις 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.

4. [.....]

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.

6. [.....]

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. [.....].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών» του ν.4308/2014 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 «Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής» β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ΚΦΕ ορίζεται ότι:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **58Α του ΚΦΔ** (όπως ισχύει από 25.07.2016):

«Άρθρο 58Α

Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

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 τις διατάξεις του άρθρου **64 Κ.Φ.Δ.** :

«Επαρκής αιτιολογία

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 171 ν. 2717/1999, όπως ισχύουν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «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. [...]. 2. [...]. 3. Κατά τα λοιπά το περιεχόμενο των δημόσιων εγγράφων, καθώς και όλο το περιεχόμενο των ιδιωτικών, εκτιμάται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 148. 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. 5. [...]. 6. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται μόνο εφόσον ο νόμος που διέπει τη σχέση δεν ορίζει διαφορετικά.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Βάρος απόδειξης

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, ο προσφεύγων με την κρινόμενη προσφυγή κατά βάση ισχυρίζεται :

- Ότι είναι πλημμελώς αιτιολογημένη η κρίση της Φορολογικής Αρχής ως προς τη στοιχειοθέτηση παραβάσεων ανακριβούς εκδόσεως αποδείξεων λιανικής πώλησης (ΑΛΠ),
- Η ελεγκτική αρχή δεν θεμελιώνει την κρίσης ήτοι αυτή ποιος νόμος προσδιορίζει το ποσοστό έκπτωσης και την χάραξη πολιτικής χορήγησης εκπτώσεων κάθε επιχείρησης και ποιος καταργεί την ελεύθερη διαμόρφωση της τιμής σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού και ελεύθερης διαπραγματεύσεως,
- Σε κάθε περίπτωση, το ποσοστό των εκπτώσεων που η επιχείρησή του χορήγησε – το οποίο πάντως δικαιολογείται απολύτως – είναι εύλογο και συνάδει με τα δεδομένα της κοινής πείρας και πρακτικής και τα συναλλακτικά ήθη,
- Η επιχείρησή του παρείχε εν συνόλω εκπτώσεις για τα άνω τρία έτη σε μόλις 12.882 παραστατικά, επί συνόλου 26.386 παραστατικών, ενώ η Φορολογική Αρχή μπόρεσε να διαπιστώσει ανακριβείς εκδόσεις για μόλις 321 παραστατικά για το σύνολο των ελεγχόμενων τριών ετών,
- Κάποιοι υπάλληλοί του εκ παραδρομής ή λόγω λάθος συμβουλής «χτυπούσαν» στο POS ολόκληρη την αξία του φορολογικού στοιχείου προ της έκπτωσης, και στη συνέχεια επεστρέφετο τοις μετρητοίς η διαφορά της αξίας στον πελάτη.

Επειδή, ωστόσο οι ανωτέρω προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι καθώς :

Α)ο έλεγχος δεν προέβη στις διαπιστώσεις του κατόπιν αυθαίρετων παραδοχών, ως εσφαλμένα ισχυρίζεται ο προσφεύγων αλλά διενήργησε πλήρεις ελεγκτικές επαληθεύσεις επί των κατασχεθέντων βιβλίων, φορολογικών στοιχείων, ηλεκτρονικών αρχείων και λοιπών πληροφοριών που τέθηκαν υπόψη του, ως αναλυτικά καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου.

Ειδικότερα όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και όπως αναφέρεται στην με ημερομηνία θεώρησης, 25/9/2023 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014(Ε.Λ.Π.) και ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ..), της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής (βλ. σελ. 9-42) κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο η ελεγκτική αρχή κατόπιν επεξεργασίας των κατασχεθέντων προέβη διεξοδικά σε ελεγκτικές επαληθεύσεις οι οποίες με την παρούσα ενδεικτικώς αναφέρονται:

.....
4.ΜΕΡΙΚΗ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΤΩΝ ΚΑΤΑΣΧΕΘΕΝΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.(βλ.σελ.9)

**1.1. Μερική Επεξεργασία των κατασχεθέντων στοιχείων με τις υπ'αρ./2019 -
...../2021 Εκθέσεων Κατάσχεσης**

Για να διαπιστώσει ο έλεγχος το ύψος των εσόδων της ελεγχόμενης από τα κατασχεμένα ηλεκτρονικά αρχεία για το διάστημα 01/01/2017 – 31/12/2019 και να διερευνήσει αν μεταφέρονται ορθά στις φορολογικές δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ της επιχείρησης, χρησιμοποίησε το πρόγραμμα της υπηρεσίας μας, το οποίο έχει αναπτυχθεί για την επεξεργασία των Ψηφιακών δεδομένων (αρχείων a.txt & e.txt) που αντλούνται από τους ΕΑΦΔΣΣ των ελεγχόμενων επιχειρήσεων. Η εφαρμογή «.....», επεξεργάζεται τα αρχεία των ΕΑΦΔΣΣ και παράγει βιβλίο εργασίας Excel, προκειμένου να είναι εφικτή η επεξεργασία των δεδομένων που αναφέρονται στα ηλεκτρονικά αρχεία. Ο έλεγχος με την χρήση της ανωτέρω εφαρμογής επεξεργάστηκε τα κατασχεμένα ηλεκτρονικά φορολογικά αρχεία που παρήχθησαν από τους εν χρήση ΦΗΜ.(βλ.σελ.9)

.....
Χρήση 2017 (βλ. 14-15)

Από τις 9.548 Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης που εκδόθηκαν στη χρήση 2017 η ελεγχόμενη διενήργησε έκπτωση στις 4.983 εξ' αυτών (ήτοι σε ποσοστό 51,74% των εκδοθέντων ΑΛΠ),με συνολική αξία ανακρίβειας , όσο το ύψος των εκπώσεων δηλ. 356.710,52 ευρώ, το δε ποσοστό των διενεργούμενων εκπώσεων επί της συνολικής αξίας του παραστατικού ανερχόταν, κατά μέσο όρο στη χρήση, σε ποσοστό 57%,

Χρήση 2018

Από τις 8.685 Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης που εκδόθηκαν στη χρήση 2018, η ελεγχόμενη διενήργησε έκπτωση στις 4.659 εξ' αυτών, ήτοι σε ποσοστό 53,64% των εκδοθέντων ΑΛΠ με συνολική αξία ανακρίβειας, όσο το ύψος των εκπώσεων δηλ.361.323,92 ευρώ, το δε ποσοστό των διενεργούμενων εκπώσεων επί της συνολικής αξίας του παραστατικού ανερχόταν, κατά μέσο όρο στη χρήση, σε ποσοστό 62%.

Χρήση 2019

Από τις 8.153 Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης που εκδόθηκαν στη χρήση 2019, η ελεγχόμενη διενήργησε έκπτωση στις 3.240 εξ' αυτών, ήτοι σε ποσοστό 39,47 %των εκδοθέντων ΑΛΠ με συνολική αξία ανακρίβειας, όσο το ύψος των εκπώσεων δηλ 266.273,71 ευρώ, το δε ποσοστό των διενεργούμενων εκπώσεων επί της συνολικής αξίας του παραστατικού ανερχόταν, κατά μέσο όρο στη χρήση, σε ποσοστό 61%.

.....
5.ΕΛΕΓΧΟΣ ΠΛΗΡΩΜΩΝ POS (βλ.σελ.29-30)

Προς επίρρωση των αποτελεσμάτων του ελέγχου, ο έλεγχος προέβη σε αναζήτηση των πληρωμών μέσω POS προκειμένου αυτές να συγκριθούν με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία. Από την εν λόγω αντιπαραβολή προέκυψαν πληρωμές από πελάτες μέσω καρτών ολόκληρου του ποσού της

συναλλαγής πριν την έκπτωση, γεγονός που καταδεικνύει την διαπίστωση του ελέγχου, ότι οι διενεργηθείσες εκπώσεις δεν είναι πραγματικές. Συγκεκριμένα εστάλησαν τα παρακάτω :

Με το υπ' αριθ. πρωτ./25-11-2022 των εξερχομένων εγγράφων από την υπηρεσία μας, ζητήθηκαν από την οι αναλυτικές κινήσεις των POS για τα φορολογικά έτη 2017 έως 2019. Με το υπ' αριθ. πρωτ./21-06-2023 εμπιστευτικό έγγραφο, το οποίο έλαβε το υπ' αριθ. πρωτ. εμπιστευτικό/27-06-2023 των εισερχομένων εγγράφων της Υπηρεσίας μας, η Εθνική Τράπεζα απέστειλε σε Ψηφιακό δίσκο (cd) απέστειλε τα ζητηθέντα στοιχεία.

Με το υπ' αριθ. πρωτ./25-11-2022 των εξερχομένων εγγράφων από την υπηρεσία μας, ζητήθηκαν από την οι αναλυτικές κινήσεις των POS για τα φορολογικά έτη 2017 έως 2019. Στις 20-02-2023 με την υπ' αριθμ./2023 επιστολή της, που έλαβε αριθ. πρωτ της υπηρεσία μας ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ/22-02-2023, η μας παρέπεμψε στηνI Α.Ε., προωθώντας παράλληλα και το αίτημα μας. Παράλληλα ο έλεγχος προώθησε εκ νέου αίτημα στη Α.Ε. , βάσει του ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ 2023. Στις 31-03-2023, η Α.Ε., απέστειλε μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, που έλαβε τον υπ' αριθ. πρωτ. εμπιστευτικό/04-04-2023 των εισερχομένων εγγράφων της Υπηρεσίας μας, στο οποίο απέστειλε συνημμένα τα ζητηθέντα στοιχεία.

Με το υπ' αριθ. Πρωτ...../25-11-2022 των εξερχομένων εγγράφων από την υπηρεσία μας, ζητήθηκαν από την ΑΕ οι αναλυτικές κινήσεις των POS για τα φορολογικά έτη 2017 έως 2019. Επίσης με το υπ' αριθ. πρωτ./07-12-2022 των εξερχομένων εγγράφων από την υπηρεσία μας, ζητήθηκαν από την Τράπεζα τα ίδια στοιχεία, η Τράπεζα με την αριθ. πρωτ./2022 απαντητική επιστολή (που απεστάλη με μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου), της μας παρέπεμψε στην ΑΕ, στην οποία είχε ήδη αποσταλεί σχετικό έγγραφο. Η ΑΕ απαντώντας στο αποσταλθέν έγγραφο μας, μας απέστειλε μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου που έλαβε τον υπ' αριθ. πρωτ./08-12-2022 των εισερχομένων εγγράφων της Υπηρεσίας μας, με το οποίο μας ενημέρωσε μεταξύ άλλων ότι «Η εταιρεία με ΑΦΜ δεν εμφανίζει συναλλαγές κατά την περίοδο 2017-2019».

5.1.ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΠΛΗΡΩΜΩΝ POS

Βάσει των ανωτέρω ο έλεγχος έχει στη διάθεση του, τις κινήσεις των POS, από την και την Α.Ε. (εκκαθαριστής συναλλαγών). Τα στοιχεία αυτά ο έλεγχος τα επεξεργάστηκε, δημιουργώντας ένα βιβλίο εργασίας με τίτλο "POS" (το αρχείο επισυνάπτεται στην παρούσα έκθεση σε οπτικό δίσκο CD), που περιλαμβάνει τα κάτωθι :

Φύλλο εργασίας που φέρει ονομασία «.....», στο οποίο στην πρώτη στήλη έχει δοθεί μοναδική αρίθμηση εκάστης συναλλαγής, από τον έλεγχο. οι υπόλοιπες στήλες αφορούν πληροφορίες τις κάθε συναλλαγής, όπως εστάλησαν από το τραπεζικό ίδρυμα. Ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τη στήλη ημερομηνία και ποσό.

Φύλλο εργασίας που φέρει ονομασία «.....», στο οποίο στην πρώτη στήλη έχει δοθεί μοναδική αρίθμηση εκάστης συναλλαγής, από τον έλεγχο. Οι υπόλοιπες στήλες αφορούν πληροφορίες τις κάθε συναλλαγής, όπως εστάλησαν από το τραπεζικό ίδρυμα. Ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τη στήλη ημερομηνία και ποσό.

Φύλλο εργασίας που φέρει ονομασία «ΑΝΤΙΠΑΡΑΒΟΛΗ», στο οποίο συμπεριλαμβάνονται τέσσερις (4) στήλες με τις κάτωθι πληροφορίες.

Στήλη «Α» που φέρει τίτλο «POS» και αφορά το μοναδικό αριθμό, όπως δόθηκε από τον έλεγχο, της κάθε συναλλαγής πληρωμής.

Στήλη «Β» που φέρει τίτλο «DATE» και αφορά την ημερομηνία πραγματοποίησης της κάθε συναλλαγής πληρωμής.

Στήλη «C» που φέρει τίτλο «ΑΞΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ» και αφορά την αξία κάθε συναλλαγής που πραγματοποιήθηκε μέσω ΡΟς.

Στήλη «D» που φέρει τίτλο «ΕΚΔΟΘΕΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ» και στην οποία αναγράφεται το όνομα του a.txt αρχείου που αντιστοιχεί στην Α.Λ.Π. που εκδόθηκε και συσχετίστηκε με την συγκεκριμένη πληρωμή με βάση την αξία της συναλλαγής και την αντίστοιχη ημερομηνία.

Ο έλεγχος αντιπαρέβαλε την αξία των φορολογικών στοιχείων πριν την διενέργεια έκπτωσης επί του παραστατικού. Το αποτέλεσμα του αντιπαραβολικού αυτού ελέγχου, καταδεικνύει ότι ενώ ο πελάτης πλήρωσε τη συνολική αξία, το φορολογικό στοιχείο εκδόθηκε με έκπτωση και συνεπώς η τελική αξία (πληρωτέο) του φορολογικού στοιχείου υπολείπεται της αξίας συναλλαγής μέσω ΡΟς.

6. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Με βάση τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν όπως αναλυτικά περιεγράφηκαν στην παρούσα έκθεση και σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, διαπιστώθηκαν :

Εκπτώσεις στο σύνολο του παραστατικού, οι οποίες κρίθηκαν από τον έλεγχο ως μη πραγματικές για τις χρήσεις 2017-2018-2019 και οι οποίες λογίζονται ως ανακριβείς εκδόσεις. **Η διαπίστωση του ελέγχου εδράζεται στο πραγματικό γεγονός ότι βρέθηκαν πληρωμές μέσω πιστωτικών καρτών ολόκληρου του ποσού της συναλλαγής πριν την έκπτωση, καθώς και από το ύψος των διενεργηθεισών εκπτώσεων το οποίο είναι δυσανάλογα μεγάλο σε σχέση με την αρχική αξία της απόδειξης, γεγονός που δε συνάδει με τα δεδομένα της κοινής πείρας και λογικής και με τα συναλλακτικά ήθη.».**

Β) Και ενώ από την ελεγκτική αρχή διαπιστώθηκαν μη πραγματικές εκπτώσεις, ότι ο προσφεύγων εισέπραττε μέσω πιστωτικών καρτών ολόκληρο το ποσό της συναλλαγής πριν την έκπτωση από τους πελάτες του, και ότι η διενέργεια εκπτώσεων σε ποσοστά άνω του 50% και για λιανικές συναλλαγές που αφορούν στο 40-50% των εκδοθέντων στοιχείων λιανικής πώλησης, ήτοι σε μεγάλη έκταση, γεγονός που στον κλάδο της εστίασης δε συνάδει με τα δεδομένα της κοινής πείρας και λογικής και με τα συναλλακτικά ήθη, ο προσφεύγων αμφισβητεί την ορθότητα μιας εκ των ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενήργησε η ελεγκτική αρχή (δειγματοληπτική αντιπαραβολή με το pos) χωρίς ωστόσο από την πλευρά του να αιτιολογείται και να τεκμηριώνεται ως απαιτείται και από το άρθρο 5 των ΕΛΠ η ως άνω διαχείρισή του και συγκεκριμένα :

-δεν αιτιολογείται ότι η μεγάλη έκταση εκπτώσεων (στο 30-50% των λιανικών συναλλαγών του) όσο και η χορήγηση υψηλών ποσοστών εκπτώσεων (άνω των 50 και 60%) γίνονται για συγκεκριμένο επιχειρηματικό λόγο, στο πλαίσιο του επιχειρηματικού του σκοπού και της κερδοφορίας του (πχ ότι πρόκειται για περίπτωση επιχείρησης που πραγματοποιεί «είσοδο» σε νέα αγορά).

Σημειώνεται ότι όπως προκύπτει από τα δηλωθέντα οικονομικά και φορολογικά στοιχεία η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος δραστηριοποιείται από τις **14/02/2000** και τα αποτελέσματά της επιχείρησης του προσφεύγοντος σε σχέση με τις χορηγηθείσες εκπτώσεις έχουν ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	2017	2018	2019
ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΠΡΙΝ ΤΗΝ ΕΚΠΤΩΣΗ	1.200.215,33	1.114.083,95	1.150.356,88
ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΕΚΠΤΩΣΗ (ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ)	912.545,56	822.693,59	927.695,17

ΧΟΡΗΓΗΘΕΙΣΕΣ ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ (ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ)	287.669,77	291.390,36	222.661,71
ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	-7.924,82	-46.797,36	-26.264,01

-δεν τεκμηριώνεται από την πλευρά του η απόκλιση μεταξύ των εισπράξεων με POS και εκδοθέντων στοιχείων. Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι υπάλληλοι του εκ παραδρομής πληκτρολογούσαν το σύνολο του ποσού και στην συνέχεια επέστρεφαν το ποσό στον πελάτη, το εν λόγω ωστόσο αφενός δεν συνηθίζεται, αφετέρου δεν τεκμηριώνεται και από την διαχείριση του προσφεύγοντος.

-δεν τέθηκαν υπόψη του ελέγχου αλλά ούτε και ενώπιον της Υπηρεσίας μας, στοιχεία της επιχείρησής του από τα οποία να προκύπτει ότι αυτή η συνήθης πρακτική της χορηγηθείσας έκπτωσης εμφανίζονταν σε σχετικό τιμοκατάλογο ή και στο σχετικό δελτίο παραγγελίας .

Γ) Ο προσφεύγων αρκείται στην απλή αναφορά ότι στον κλάδο του (εστίαση) οι εκπτώσεις που χορηγούνται από λοιπές επιχειρήσεις ξεπερνούν και τα ποσοστά εκπτώσεων που ο ίδιος διενήργησε (ήτοι πάνω 50 και 60%), χωρίς ωστόσο το εν λόγω να επιβεβαιώνεται με κάποιο τρόπο ότι όντως αποτελεί συνήθης πρακτική.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος περί εσφαλμένων και αυθαίρετων παραδοχών και συλλογισμών του ελέγχου και αοριστίας της έκθεσης, στην έκθεση ελέγχου (σελίδες 9-42) αναφέρονται αναλυτικά όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, από τη διενέργεια των οποίων ο έλεγχος απέκτησε τα στοιχεία εκείνα τα οποία θεμελιώνουν, στοιχειοθετούν και τεκμηριώνουν με τρόπο συγκεκριμένο την διαπίστωση της αποδιδόμενης παράβασης της ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων του άρθρου 58Α παρ.1 του ΚΦΔ, μέσω της συστηματικής διενέργειας πλασματικών εκπτώσεων επί της αρχικής αξίας των εκδοθεισών αποδείξεων λιανικής πώλησης με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την αποφυγή καταβολής του αναλογούντος Φ.Π.Α και φόρου εισοδήματος.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και ενώ αμφισβητεί το πόρισμα του ελέγχου δεν προσκομίζει, ως σαφώς προβλέπεται και απαιτείται από το άρθρο 65 του ΚΦΔ, συγκεκριμένα στοιχεία (τιμοκαταλόγους, λοιπές προωθητικές ενέργειες), τα οποία θα δύνανται να τεκμηριώσουν τους ισχυρισμούς τους και να αιτιολογήσουν τις διενεργηθείσες από μέρους του υψηλές εκπτώσεις επί μεγάλου ποσοστού των λιανικών του συναλλαγών, ως εκ τούτου οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι .

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 ΚΦΔ, όπως ισχύουν κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της φορολογικής αρχής. [...]».

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του υπό κρίση ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στην με ημερομηνία θεώρησης 25/9/2023 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014(Ε.Λ.Π.) και ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής επί της οποίας εδράζονται οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες και πλήρως, ειδικώς και

σαφώς αιτιολογημένες. Για το λόγο αυτό, γίνονται πλήρως αποδεκτές με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας, κατά τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 63 παρ. 6 εδ. β΄ ΚΦΔ .

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **1.12.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ: και την επικύρωση των υπ' αριθ./**20.10.2023**,/**20.10.2023** και/**20.10.2023** πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας.

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

Φορολογικό έτος 2017

(Ως η υπ' αριθ./**20.10.2023** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ.)

Ποσό προστίμου: 34.520,37 €

Φορολογικό έτος 2018

(Ως η υπ' αριθ./**20.10.2023** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ.)

Ποσό προστίμου :34.966,83 €

Φορολογικό έτος 2019

(Ως η υπ' αριθ./**20.10.2023** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ.)

Ποσό προστίμου: 21.806,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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