



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 02/01/2024

Αριθμός απόφασης: 33

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332246

Email : ded.thess@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 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 1064/2017 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 **08-09-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «. & ΣΙΑ Ε.Ε.» με ΑΦΜ:....., με κύρια δραστηριότητα «*Λιανικό εμπόριο υποδημάτων*», και λοιπές δευτερεύουσες δραστηριότητες «*χονδρικό και λιανικό εμπόριο – μετά από εισαγωγή- υποδημάτων, έτοιμων ανδρικών και γυναικείων ενδυμάτων και ψευδοκοσμημάτων, εμπόριο μέσω διαδικτύου, παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας από φωτοβολταϊκά συστήματα κ.λ.π.*», με έδρα στο, .., Τ.Κ. και υποκατάστημα, κατά τα ελεγχόμενα έτη, στη, επί της οδού και στη, επί του Δ.Δ. – παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας, κατά των **α)** με αριθμό **.../29-06-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, **β)** με αριθμό **.../29-06-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, **γ)** με αριθμό **...../29-06-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2019 και **δ)** με αριθμό **546/29-06-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους

2020, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 13-09-2023 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **08/09/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας «..... & ΣΙΑ Ε.Ε.» 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό **..../29-06-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 160.365,65€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρ.58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 80.182,83€, ήτοι συνολικό ποσό 240.548,48€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων συνολικής καθαρής αξίας 668.190,22€ πλέον Φ.Π.Α. 160.365,65€.
- Με την με αριθμό **..../29-06-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 911.850,28€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρ.58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 455.925,14€, ήτοι συνολικό ποσό 1.367.775,42€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων συνολικής καθαρής αξίας 4.174.110,47€ πλέον Φ.Π.Α. 1.001.786,51€.
- Με την με αριθμό **..../29-06-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης διαφορά Φ.Π.Α. **ποσού 130.789,24€**, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων συνολικής καθαρής αξίας 668.190,22€ πλέον Φ.Π.Α. 160.365,65€. Μη αναγνώριση Φ.Π.Α. προς έκπτωση σε επόμενες περιόδους ποσού 29.576,40€.
- Με την με αριθμό **..../29-06-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης διαφορά Φ.Π.Α. **ποσού 816.776,78€**, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων συνολικής καθαρής αξίας 4.174.110,47€ πλέον Φ.Π.Α. 1.001.786,51€. Μη αναγνώριση Φ.Π.Α. προς έκπτωση σε επόμενες περιόδους ποσού 214.586,13€.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από 29-06-2023 εκθέσεων ελέγχου φόρου εισοδήματος & Φ.Π.Α. που διενήργησε το 1^ο ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης στην προσφεύγουσα επιχείρηση δυνάμει της υπ' αριθμ./15-05-2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογικών ετών 2019 – 2020. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ./04-05-2023 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, Ε' Υποδιεύθυνση Λάρισας (αρ.πρωτ.εισερχ. 1^{ου} ΕΛΚΕ/10-05-2023), με το οποίο διαβιβάστηκαν στο 1ο ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης οι από 21-04-2023 πληροφοριακές εκθέσεις Ε.Λ.Π., φόρου εισοδήματος & Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις οποίες, η προσφεύγουσα επιχείρηση παρουσίασε διαφορές μεταξύ της αξίας των αντικαταβολών που εισέπραξε μέσω των μεταφορικών εταιρειών (cougier) από διαδικτυακές πωλήσεις και των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων.

Πιο συγκεκριμένα συνεργείο της Ε' Υποδιεύθυνσης της ΥΕΔΔΕ Λάρισας μετέβη στις 09-11-2021, ημέρα Τρίτη και ώρα 09:30μμ στην έδρα της ως άνω επιχείρησης και επέδωσε την υπ' αριθμ. .../09-11-2021 πρόσκληση προσκόμισης φορολογικών αρχείων (βιβλίων ετών 2019-2020 & ηλεκτρονικών αρχείων txt των εν χρήσει ΦΗΜ, στην οποία η προσφεύγουσα, κατόπιν αναβολών, ανταποκρίθηκε με το υπ' αριθμ. .../08-03-2022 έγγραφό της. Στα πλαίσια του ελέγχου, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Λάρισας εξέδωσε την υπ' αριθμ./...../2022 εντολή ελέγχου επεξεργασίας των ληφθέντων φορολογικών αρχείων και την .../...../09-02-2022 άρση του τραπεζικού απορρήτου. Επίσης, απεστάλη η ως άνω εντολή ελέγχου και η υπ' αριθμ./16-03-2022 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων στα πλαίσια του ν.4512/2018.

Από τον έλεγχο στα φορολογικά βιβλία της προσφεύγουσας και από αντιπαραβολή με τα αναλυτικά στοιχεία συναλλαγών που απέστειλε η εταιρεία cougier, καθώς και από τα στοιχεία των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε η είσπραξη συνολικού ποσού 6.004.452,86€ στα ελεγχόμενα έτη από πωλήσεις εμπορευμάτων μέσω διαδικτύου, για τις οποίες δεν εκδόθηκαν φορολογικά παραστατικά. Πιο συγκεκριμένα, στο έτος 2019 δεν εκδόθηκαν φορολογικά παραστατικά εσόδων συνολικής καθαρής αξίας 668.190,22€ πλέον Φ.Π.Α. 160.365,65€ στο έτος 2020 δεν εκδόθηκαν φορολογικά παραστατικά εσόδων συνολικής καθαρής αξίας 4.174.110,47€ πλέον Φ.Π.Α. 1.001.786,51€.

Ο έλεγχος υιοθετώντας τα πορίσματα της έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Λάρισας κατέληξε ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε τα ως άνω φορολογικά στοιχεία εσόδων με αποτέλεσμα να επαναυπολογιστούν τα ακαθάριστα έσοδα και ο Φ.Π.Α. εκρών των ελεγχόμενων ετών.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος εξέδωσε και κοινοποίησε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα το υπ' αριθμ./02-06-2023 σημείωμα διαπιστώσεων και τις συνημμένες προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., επί του οποίου η τελευταία δεν ανταποκρίθηκε. Κατόπιν αυτού, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Παραβίαση της αρχής του κράτους δικαίου και της νόμιμης αιτιολογίας.
2. Παραβίαση του άρθρου 5 του Συντάγματος.
3. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς:

Επειδή, με το **άρθρο 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 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.

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.

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδαιγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο...».

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ.** «.....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.....».

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 το **άρθρο 65 του ΚΦΔ** ορίζεται ότι: «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 άρθρ. **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 όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εκχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην άλλη έκθεση από το

όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, ο **ν.4308/2014** (ΦΕΚ Α' 251/24.11.2014) Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, ορίζει στο **άρθρο 3** ότι : «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκυπτόντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού[...]

Στο **άρθρο 5**, 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..... 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. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη. 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. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής[...]

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 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. ... 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.....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....», ενώ σύμφωνα με το **άρθρο 13 – Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης του ίδιου νόμου**, ορίζεται ότι: **«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 21 παρ.1 του **ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.):** «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις [...].».

Επειδή στο ν. **2859/2000 (Φ.Π.Α.)** άρθρο 2, ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα», άρθρο 5: «1. Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6. Εξομοιώνονται με ενσώματα αγαθά η ηλεκτρική ενέργεια, το αέριο, η θερμότητα ή το ψύχος και παρόμοια αγαθά».

άρθρο 16 «1.Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση:

- Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Λάρισας, κατόπιν πληροφοριακών δελτίων σχετικά με διαφορές στο ύψος των αντικαταβολών των μεταφορικών εταιρειών (courier) και των ακαθαρίστων εσόδων διαφόρων επιχειρήσεων, μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα, διενήργησε έλεγχο στα φορολογικά έτη 2019 & 2020.
- Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι, κατά τα ελεγχόμενα έτη, η προσφεύγουσα δραστηριοποιείται διαδικτυακά στο χώρο της ανδρικής και γυναικείας ένδυσης (εμπόριο ενδυμάτων, υποδημάτων, αξεσουάρ, καλλυντικών κ.α). Διατηρεί ηλεκτρονικό κατάστημα με την επωνυμία «.....» και ηλεκτρονική διεύθυνση www.....com.gr και λογαριασμούς στα μέσα κοινωνικής δικτύωσης (facebook, istagram, youtube, tiktok), ενώ δέχεται παραγγελίες αποκλειστικά μέσω των ιστοσελίδων ή τηλεφωνικά, καθώς δεν διαθέτει φυσικό κατάστημα. Οι πληρωμές γίνονται: α) με τη μέθοδο της αντικαταβολής μέσω της συνεργαζόμενης εταιρείας ταχυμεταφορών, β) ηλεκτρονικά, με τη χρήση πιστωτικών και χρεωστικών καρτών, γ) μέσω της πλατφόρμας PAYPAL και δ) με τραπεζική κατάθεση σε τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρεί η ελεγχόμενη οντότητα στις τράπεζες ALPHABANK, ΤΡΑΠΕΖΑ ΠΕΙΡΑΙΩΣ, EUROBANK και ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ.
- Ο έλεγχος αντιπαρέβαλε το σύνολο των ποσών που εισέπραξε η προσφεύγουσα από την επαγγελματική της δραστηριότητα μέσω τραπεζών (ηλεκτρονικές πληρωμές, καταθέσεις κτλ) και μέσω εισπράξεων αντικαταβολών από την εταιρεία ταχυμεταφορών με τα συνολικά ακαθάριστα δηλωθέντα έσοδα από πωλήσεις αγαθών. Πιο συγκεκριμένα, η courier με τα υπ' αριθμ. .../06-05-2022 &/24-06-2022 απαντητικά έγγραφά της προς την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., ενημέρωσε ότι το ποσό που εισέπραξε και απέδωσε προς την προσφεύγουσα εταιρεία από αντικαταβολές εμπορευμάτων ανέρχεται σε 3.864.671,34€ στο έτος 2019 και 6.153.749,51€ στο έτος 2020. Προκειμένου ο έλεγχος να προσδιορίσει το ακριβές ποσό που

εισέπραξε η ελεγχόμενη οντότητα μέσω τραπεζικών συναλλαγών από την επαγγελματική της δραστηριότητα, ελήφθησαν υπόψη: α) οι πιστώσεις της μέσω πιστωτικών και χρεωστικών καρτών, β) οι πιστώσεις της μέσω PAYPAL και γ) οι τραπεζικές καταθέσεις των πελατών της με αιτιολογία που ξεκάθαρα παραπέμπει σε πώληση εμπορευμάτων (δηλ. το διακριτικό «παραγγελία», ή τον αύξοντα αριθμό της παραγγελίας, ή το όνομα του πελάτη, ή το προϊόν της παραγγελίας, ή είτε σωρευτικά τα ανωτέρω). Παράλληλα, ο έλεγχος έλαβε υπόψη τραπεζικές χρεώσεις στο σύνολο των λογαριασμών που τηρεί η ελεγχόμενη, που αφορούν επιστροφές χρημάτων σε πελάτες. Από τη διαδικασία αυτή προέκυψαν καθαρές εισπράξεις μέσω τραπεζών ύψους 1.026.249,51€ στο έτος 2019 και 3.070.394,30€ στο έτος 2020.

- Κατόπιν των ανωτέρω οι εισπράξεις μέσω τραπεζικών πιστώσεων και αντικαταβολών διαμορφώνονται ως εξής, λαμβάνοντας υπόψη ότι ο συντελεστής Φ.Π.Α. των συγκεκριμένων πωλήσεων ανέρχεται σε 24%:

ΕΤΟΣ	2019	2020
ΑΠΟΔΟΘΕΙΣΕΣ ΑΝΤΙΚΑΤΑΒΟΛΕΣ(.....)	3.864.671,34 €	6.153.749,51 €
ΣΥΝΟΛΟ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΣΤΙΣ ΤΡΑΠΕΖΕΣ	1.026.249,51 €	3.070.394,30 €
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΝ ΜΕ ΦΠΑ	4.890.920,85 €	9.224.143,81€
ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΝ (ΑΠΟΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ)	3.944.291,01 €	7.438.825,65€
ΑΞΙΑ ΦΠΑ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΝ	946.629,84€	1.785.318,16€

- Από τη σύγκριση των ακαθαρίστων εσόδων της προσφεύγουσας με τις εισπράξεις που αφορούν τις εξ' αποστάσεως πωλήσεις αγαθών διαπιστώθηκε ότι τα ποσά που αποδεδειγμένα εισέπραξε η προσφεύγουσα είναι μεγαλύτερα από τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα, ως εξής:

	2019	2020	
ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	3.276.100,79€	3.264.715,18 €	ΣΥΝΟΛΑ
ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΣΥΝΟΛΙΚΩΝ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΝ ΟΠΩΣ ΤΗΝ ΥΠΟΛΟΓΙΣΕ Ο ΕΛΕΓΧΟΣ (ΑΠΟΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΠΟ Φ.Π.Α.)	3.944.291,01 €	7.438.825,65 €	
ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ (ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΝ – ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ)	668.190,22 €	4.174.110,47 €	4.842.300,69 €
ΦΠΑ ΤΗΣ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΑΞΙΑΣ (24%)	160.365,65€	1.001.786,51€	1.162.152,17€
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΜΗ ΕΚΔΟΘΕΝΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	828.555,87€	5.175.896,99€	6.004.452,86 €
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ	80.182,83 €	500.893,26 €	581.076,08 €

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται και η προσφεύγουσα, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που

επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95&1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Στη συγκεκριμένη περίπτωση οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, για τις ως άνω παραβάσεις εκδόθηκαν πράξεις επιβολής προστίμων του άρθρου 58^Α παρ.1 του Κ.Φ.Δ. (μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), για τις οποίες δεν ασκήθηκε ενδικοφανής προσφυγή και κατέστησαν οριστικές.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 29-06-2023 εκθέσεις ελέγχου φόρου εισοδήματος & Φ.Π.Α. του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **08-09-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας «..... & ΣΙΑ Ε.Ε.» με **ΑΦΜ**:.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

1)Επί της με αριθμό .../29-06-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019.

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	160.365,65 €	160.365,65€
Πρόστιμο αρ.58 Κ.Φ.Δ.	80.182,83 €	80.182,83 €
Συνολικό ποσό	240.548,48 €	240.548,48€

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

2)Επί της με αριθμό/29-06-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020.

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	911.850,28 €	911.850,28 €
Πρόστιμο αρ.58 Κ.Φ.Δ.	455.925,14 €	455.925,14 €
Συνολικό ποσό	1.367.775,42 €	1.367.775,42 €

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

3)Επί της υπ' αριθμ./29-06-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικού έτους 2019

Σύνολο φόρου για καταβολή	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
		130.789,24 €	130.789,24 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	29.576,40 €	0,00 €	0,00 €

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ΚΦΔ, όπως ισχύει

4)Επί της υπ' αριθμ./29-06-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικού έτους 2020

Σύνολο φόρου για καταβολή	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
		816.776,78 €	816.776,78 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	214.586,13 €	0,00 €	0,00 €

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ΚΦΔ, όπως ισχύει

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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