



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 28-03-2024

Αριθμός απόφασης: 906

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604526
E-mail : ded.ath@aade.gr

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 18-01-2024 και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, ασκούντος ατομική επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας το «» με έδρα στη, περιοχή, ΤΚ: κατά:

α) Της υπ' αριθμ. /2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας ,

β) της με αριθμ. ... /2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας , και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18-01-2024 και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

Α. Με την με αριθμ./2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 ποσού 10.185,91€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 5.092,96€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 1.622,68€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 16.901,55€.

Η ως άνω διαφορά φόρου εισοδήματος προέκυψε καθόσον από τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο στον προσφεύγοντα διαπιστώθηκε η υποβολή ανακριβών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος το κρινόμενο φορολογικό έτος 2017.

Συγκεκριμένα από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων απέκρυψε ακαθάριστα έσοδα της ατομικής του επιχείρησης συνολικού ποσού 35.625,67 € καθώς δεν εξέδωσε πέντε χιλιάδες ενενήντα τέσσερα (5.094) φορολογικά στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., ισόποσης συνολικής καθαρής αξίας με Φ.Π.Α. 8.550,38 € το φορολογικό έτος 2017, κατά παράβαση των άρθρων 8,10, 12 και 14 του ν.4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.) και άρθρου 13 παρ.1 του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ).

Β. Με την με αριθμ./2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, ποσού 8.550,17€.

Η ως άνω διαφορά ΦΠΑ προέκυψε καθόσον από τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο, διαπιστώθηκε η υποβολή ανακριβών περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. την κρινόμενη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017.

Συγκεκριμένα από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων απέκρυψε αξία φορολογητέων εκροών της ατομικής του επιχείρησης συνολικού ποσού 35.625,67€ καθώς δεν εξέδωσε τα προαναφερόμενα φορολογικά στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναφέρονται στις από 15-12-2023 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, της ίδιας φορολογικής αρχής, οι οποίες έλαβαν υπόψη τα αποτελέσματα και τις διαπιστώσεις του ελέγχου που αναφέρονται στην από 20/10/2023 έκθεση ελέγχου μερικού ελέγχου Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ με ελεγχόμενο τον προσφεύγοντα.

Για τις ως άνω αναφερόμενες παραβάσεις Ε.Λ.Π. η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας εξέδωσε και την υπ' αριθμ./2023 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58^Α του ΚΦΔ Φορολογικού έτους 2017, επιβάλλοντας σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 4.275,19 €.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης προστίμου, ισχυριζόμενος τα κάτωθι:

Ουσιαστικά αβάσιμη κα όλως αναπόδεικτη η κρίση του ελέγχου ότι τα ποσά άτυπων παραστατικών συνιστούν αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, κατά παραβίαση του βάρους της απόδειξης που αναλογεί στη φορολογική αρχή και κατά παραβίαση του δικαιώματος του περί μη ενοχοποίησης.

Συγκεκριμένα ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος αβάσιμα και αναπόδεικτα διαπίστωσε την πραγματοποίηση συναλλαγών από την επιχείρησή του, χωρίς να εκδοθούν τα απαιτούμενα φορολογικά στοιχεία, και δη προέβη στο ανωτέρω συμπέρασμα επί τη βάσει παραστατικών με την ονομασία «Χρεωστικό Σημείωμα», η χρήση των οποίων διαπιστώθηκε κατά τη διάρκεια του επιτόπιου ελέγχου στην επιχείρησή του και τα οποία ωστόσο, δεν αντιστοιχούν σε πραγματικές πωλήσεις αλλά η χρήση τους αποσκοπούσε αποκλειστικά στην αντιμετώπιση ορισμένων ιδιαιτεροτήτων των συναλλαγών της επιχείρησής του, ήτοι για λόγους εσωτερικής ρύθμισης και τυπικής διόρθωσης ορισμένων εγγραφών της μηχανογραφικής διαχείρισης.

Πολλές φορές είτε πραγματοποιούνταν πωλήσεις υλικών που δεν υπήρχαν στο ένα κατάστημα και έπρεπε να δοθούν από το άλλο κατάστημα, είτε σε άλλες περιπτώσεις πραγματοποιούνταν πωλήσεις υλικών εν είδη παραγγελίας/προτιμολόγησης και εν συνεχεία εκδίδονταν και το συγκεντρωτικό τιμολόγιο.

Η κρίση του ελέγχου να θεωρήσει ότι τα άτυπα παραστατικά « Χρεωστικό Σημείωμα» αποτελούν διενεργηθέντες πωλήσεις οδηγεί σε απόλυτα στρεβλή εικόνα της επιχείρησής του, η οποία αντικρούει πλήρως με τα υπόλοιπα στοιχεία των απογραφών έναρξης, λήξης και των αγορών.

Επειδή , στο άρθρο 23 § 1 του ΚΦΔ, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 45 παρ.1 Ν.4223/2 013, ορίζεται ότι:

«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, στο άρθρο 3 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι:

« Άρθρο 3 - Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

10. Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο διπλογραφικό σύστημα για την παρακολούθηση των στοιχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου και τηρεί:

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

12. Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων - εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν:

- α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα.*

β) Τα πάσης φύσεως κέρδη.

γ) Τις πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων.

δ) Τα πάσης φύσεως έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα.

ε) Τις πάσης φύσεως ζημιές.

στ) Τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατά είδος.....»

Επειδή, στο άρθρο 4 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι:

«Άρθρο 4 - Άλλα λογιστικά αρχεία

1. Η οντότητα τηρεί κατά περίπτωση, πέραν των αρχείων του άρθρου 3, τα αρχεία (βιβλία) που περιγράφονται στις επόμενες παραγράφους, με ημερομηνία αναφοράς την ημερομηνία τέλους της περιόδου αναφοράς (ημερομηνία του ισολογισμού).

4. Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων:

Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται:

α) Τα ποσοτικά δεδομένα της φυσικής απογραφής (σύντομη περιγραφή είδους, μονάδα μέτρησης και ποσότητα), κατά είδος και διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο.

β) Η κατά μονάδα αξία επιμέτρησης, καθώς και η συνολική αξία επιμέτρησης του κάθε είδους.

γ) Ο προσδιορισμός της ποσότητας των αποθεμάτων δύναται να γίνεται με έμμεσες τεχνικές που είναι αξιόπιστες και κατάλληλα τεκμηριωμένες.

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

10. Οι πληροφορίες που απαιτούνται από το παρόν άρθρο δύναται να παρέχονται από άλλα αρχεία που τηρεί η οντότητα ή από συνδυασμό αρχείων»

Επειδή, στο άρθρο 5 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) περί διασφάλισης αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος ορίζεται ότι:

« 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.....

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.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,

β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και

γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.».

Επειδή, στο άρθρο 8 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι:

«Άρθρο 8 - Τιμολόγιο πώλησης

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.....

5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτο-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη.....

7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας.»

Επειδή, στο άρθρο 11 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι:

«Άρθρο 11 - Χρόνος έκδοσης τιμολογίου

1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.

2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.....»

Επειδή, στο άρθρο 12 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι:

«Άρθρο 12 - Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών

1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

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.....

5. Με στοιχείο λιανικής πώλησης εξομοιώνεται κάθε άλλο έγγραφο που περιλαμβάνει τα δεδομένα του στοιχείου λιανικής πώλησης και αντίτυπο αυτού 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.»

Επειδή, στο άρθρο 13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι:

Άρθρο 13 - Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης

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.....»

Επειδή, στο άρθρο 23 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

Άρθρο 23 - Εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης

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 24 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

Άρθρο 24 - Πρόσβαση στα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και των λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα.....

3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.»

Επειδή, στο άρθρο 34 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

Άρθρο 34 - Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου

1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου

ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παρ. 5 του άρθρου 25....»

Επειδή, στο άρθρο 3 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται ότι:

«Άρθρο 3 - Υποκείμενα του φόρου

1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημα του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (Α` 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα....»

Επειδή, στο άρθρο 67 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται ότι:

«Άρθρο 67- Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου,

1. Ο φορολογούμενος που έχει συμπληρώσει το 18ο έτος της ηλικίας του υποχρεούται να δηλώνει όλα τα εισοδήματά του, τα φορολογούμενα με οποιοδήποτε τρόπο ή απαλλασσόμενα, στη Φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικά.....»

Επειδή, στο άρθρο 2 του Ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) ορίζεται ότι:

« Άρθρο 2 – Αντικείμενο του φόρου

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,....»

Επειδή, στο άρθρο 3 του Ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) ορίζεται ότι:

« Άρθρο 3 - Υποκείμενοι στο φόρο

1. Στο φόρο υπόκειται:

α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,....»

Επειδή, στο άρθρο 30 του Ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) ορίζεται ότι:

« Άρθρο 30 - Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

«1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η Παράδοση αγαθών και η Παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο....»

Επειδή, στο άρθρο 38 του Ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) ορίζεται ότι:

«Άρθρο 38 Δήλωση και συναφείς υποχρεώσεις

1. Οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο....»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» 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, με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» 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, 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. 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 μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, όπως αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ (σελ. 35), από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στα κατασχεθέντα έγγραφα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα διαπιστώθηκε ότι, τα επίμαχα παραστατικά που εξέδωσε ο προσφεύγων την κρινόμενη περίοδο με την περιγραφή « Χρεωστικό Σημείωμα» επηρεάζουν τα πραγματικά λογιστικά μεγέθη της ατομικής επιχείρησής του, και συγκεκριμένα:

- 1. Την αξία των πωλήσεων, λόγω του γεγονότος ότι περιλαμβάνονται – συμμετέχουν στο Ημερολόγιο Πωλήσεων όπως και τα νόμιμα φορολογικά παραστατικά εσόδων.**
- 2. Τις εισπράξεις της, καθώς όταν πρόκειται για πωλήσεις μετρητοίς ενημερώνουν την Αναλυτική Κατάσταση Ταμείου με τον ίδιο τρόπο που το κάνουν και τα λοιπά νόμιμα παραστατικά εσόδων.**
- 3. Την ποσότητα εξαγωγών ειδών στις σχετικές καρτέλες αποθήκης με τον ίδιο τρόπο που το κάνουν και τα λοιπά νόμιμα παραστατικά εσόδων και επομένως ο ισχυρισμός του περί του αντιθέτου, είναι αβάσιμος.**

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος κατέληξε στο πόρισμα περί απόκρυψης φορολογητέας ύλης των παραστατικών «χρεωστικών Σημειωμάτων» στηριζόμενος στα δεδομένα που άντλησε από ηλεκτρονικά αρχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης του, ωστόσο, από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι ο έλεγχος στηρίχθηκε στα αρχεία που τηρούσε η ελεγχόμενη επιχείρηση και είτε κατασχέθηκαν είτε τα απέστειλε μεταγενέστερα ο ίδιος ο προσφεύγων στην ΥΕΔΔΕ Τρίπολης. Τα παραπάνω στοιχεία και αρχεία τα απέστειλε η ΥΕΔΔΕ Τρίπολης στην Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας μαζί με την δική της έκθεση ελέγχου. Μετά την επεξεργασία των ανωτέρω διαπιστώθηκε πως πράγματι η ελεγχόμενη επιχείρηση τηρούσε ανεπίσημα βιβλία στα οποία αποτυπώνονται τα οικονομικά της δεδομένα. Τα έσοδα που προκύπτουν από τα ανεπίσημα αρχεία της επιχείρησης είναι μεγαλύτερα από εκείνα που

παρουσιάζονται στα επίσημα βιβλία. Η δε ελεγχόμενη επιχείρηση δεν προσκόμισε κάποιο στοιχείο για να στηρίξει τις απόψεις της.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα « Χρεωστικά Σημειώματα» δεν αντιστοιχούν σε πραγματοποιηθείσες συναλλαγές και ότι οι διαπιστώσεις του ελέγχου που βασίζονται σε αυτά, προσκρούουν στα υπόλοιπα στοιχεία των απογραφών έναρξης και των αγορών, ωστόσο ο ισχυρισμός αυτός δεν έχει βάση, καθώς στην πραγματικότητα τα αποτελέσματα του ελέγχου δεν επηρεάζουν την απογραφή ή το κόστος πωληθέντων όπως αυτά αποτυπώνονται στο έντυπο Ε3 της ελεγχόμενης επιχείρησής του. Επειδή το αποτέλεσμα της απογραφής που παρουσιάζεται στο Ε3 αναφέρεται σε αξίες και όχι σε ποσότητες, το μόνο που επηρεάζεται από τα αποτελέσματα του ελέγχου είναι το μικτό περιθώριο κέρδους της ελεγχόμενης επιχείρησης του προσφεύγοντος και όχι το κόστος πωληθέντων.

Επειδή, από την ίδια έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π. και τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι, η χρήση των επίμαχων παραστατικών που εξέδωσε ο προσφεύγων την κρινόμενη περίοδο με την περιγραφή « Χρεωστικό Σημείωμα» είναι εκτεταμένη και περαιτέρω η συντριπτική πλειοψηφία τους αφορά «πελάτες λιανικής» και εκδίδονται με τρόπο πληρωμής «μετρητά» καθώς μόνο το 2,28% των εκδοθέντων χρεωστικών σημειωμάτων, όπως προκύπτει από τα αρχεία της επιχείρησης, αφορούν χονδρικές πωλήσεις με υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου, ενώ το 97,72% των εκδοθέντων χρεωστικών σημειωμάτων αφορούν λιανικές πωλήσεις (με μετρητά) στις οποίες απαιτείται η έκδοση Απόδειξης Λιανικής Πώλησης με την παράδοση του αγαθού και σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 13 του ΚΦΔ να εκδοθεί στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο), κατά το χρόνο παράδοσης ή έναρξης της αποστολής των πωληθέντων υλικών.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εξέδιδε τα εν λόγω επίμαχα παραστατικά στοιχεία με την περιγραφή « Χρεωστικό Σημείωμα» καθώς πολλές φορές πραγματοποιούνταν πωλήσεις υλικών εν είδη παραγγελίας/προτιμολόγησης και εν συνεχεία εκδίδονταν και το συγκεντρωτικό τιμολόγιο, πλην όμως δεν προσκόμισε, ούτε στον έλεγχο, ούτε στην υπηρεσία μας τα στοιχεία εκείνα (Συγκεντρωτικά τιμολόγια, Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης) προκειμένου να υποστηρίξει τον ως άνω ισχυρισμό του.

Επειδή, από τα παραπάνω συνάγεται ότι τα καταχωρηθέντα στο τηρούμενο πρόγραμμα εμπορικής διαχείρισης του προσφεύγοντα επίμαχα παραστατικά στοιχεία με την περιγραφή « Χρεωστικό Σημείωμα» τα οποία εξέδωσε ο προσφεύγων την κρινόμενη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017 αποτελούν πωλήσεις του προσφεύγοντα για την ίδια φορολογική περίοδο και ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι τα εν λόγω παραστατικά στοιχεία δεν αντιστοιχούν σε πραγματικές πωλήσεις αλλά η χρήση τους αποσκοπούσε αποκλειστικά στην αντιμετώπιση ορισμένων ιδιαιτεροτήτων των συναλλαγών της επιχείρησής του, **είναι αβάσιμος.**

Επειδή, ο προσφεύγων κατέθεσε στην Υπηρεσία μας την από 20-12-2023 και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου/20-12-2023 ενδικοφανή προσφυγή, κατά της υπ' αριθμ./2023 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 58^Α του ΚΦΔ Φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, και εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Υπηρεσίας μας η με αριθμ./27-3-2024 απορριπτική Απόφαση.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 15-12-2023 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου, φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, επί των

οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 18-01-2024 και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την επικύρωση όλων των προσβαλλόμενων Πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

Φορολογική περίοδος : 01/01 - 31/12/2017

Α . Φορολογία Εισοδήματος

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Διαφορά φόρου εισοδήματος	10.185,91€	10.185,91€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	5.092,96€	5.092,96€
Ειδική εισφορά Αλληλεγγύης	1.622,68€	1.622,68€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	16.901,55€	16.901,55€

(αριθμ. πράξης/2023)

Β. Φ.Π.Α.

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Διαφορά φόρου	8.550,17€	8.550,17€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	8.550,17€	8.550,17€

(αριθμ. Πράξης/2023)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
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.