



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 01/03/2024

Αριθμός απόφασης: 533

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 206/4-11-2022) εφεξής Κ.Φ.Δ..
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 11254119 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' 1440/27-04-2017).
- 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 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 από 20/11/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου, Τ.Κ., κατά των με αριθμό, και/06-10-2023 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019 αντίστοιχα και των με αριθμό, και/06-10-2023 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικών περιόδων 1/1/2017 – 31/12/2017, 1/1/2018 – 31/12/2018 και 1/1/2019 – 31/12/2019 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας.

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

Επί της από 20/11/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό/06-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, προσδιορίστηκε η ζημία του ελεγχόμενου έτους στο ποσό των 21.166,63 €, έναντι της δηλωθείσας ζημίας ποσού 24.308,47 €, ήτοι διαφορά ποσού 3.141,84 € και δεν προέκυψε διαφορά φόρου για καταβολή.

2. Με την με αριθμό/06-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, προσδιορίστηκε η ζημία του ελεγχόμενου έτους στο ποσό των 11.427,31 €, έναντι της δηλωθείσας ζημίας ποσού 13.770,70 €, ήτοι διαφορά ποσού 2.343,39 € και δεν προέκυψε διαφορά φόρου για καταβολή.

3. Με την με αριθμό/06-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, προσδιορίστηκε η ζημία του ελεγχόμενου έτους στο ποσό των 1.676,67 €, έναντι της δηλωθείσας ζημίας ποσού 4.342,62 €, ήτοι διαφορά ποσού 2.665,95 € και δεν προέκυψε διαφορά φόρου για καταβολή.

4. Με την υπ' αριθμ./06-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2017 - 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 712,69 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58Α του Ν.4987/2022 ύψους 155,87 €, ήτοι συνολικό ποσό **868,56 €** και μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση στο ποσό των 1.290,04 €.

5. Με την υπ' αριθμ./**06-10-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2018 - 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ύψους 589,42 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58Α του Ν.4987/2022 ύψους 103,51 €, ήτοι συνολικό ποσό **692,93 €** και μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση στο ποσό των 160,62 €.

6. Με την υπ' αριθμ./**06-10-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2019 - 31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ποσού 208,79 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58^Α του Ν.4987/2022 ποσού 15,23 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **224,02 €** και μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση στο ποσό των 1.866,25 €

Δυνάμει της με αριθμό .../13-06-2023 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. στην επιχείρηση του προσφεύγοντα με αντικείμενο εργασιών «Υπηρεσίες παροχής γευμάτων από εστιατόριο, ταβέρνα, ψησταριά, χωρίς ζωντανή μουσική ή με ορχήστρα λιγότερη των τριών οργάνων, με παροχή σερβιρίσματος» για τα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019. Αιτία ελέγχου αποτέλεσαν η από 25.05.2023 έκθεση μερικού ελέγχου του ν. 4308/2014, καθώς και οι πληροφοριακές εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, (αριθμ. εισερχ. πρωτ./01.06.2023 Δ.Ο.Υ. Δράμας) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης.

Συγκεκριμένα κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην επιχείρηση του προσφεύγοντα από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης για τα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019, διαπιστώθηκαν οι παρακάτω παραβάσεις :

- Φορολογικό έτος 2017, μη έκδοση εξήντα οχτώ (68) φορολογικών στοιχείων λιανικής πώλησης συνολικής αξίας 1.946,90 €, ήτοι καθ. αξία 26,55 € πλέον ΦΠΑ (13%) 3,45 € και καθ. αξία 1.545,89 € πλέον ΦΠΑ (24%) 371,01 € και ανακριβή έκδοση εκατόν εξήντα ένα (161) φορολογικών στοιχείων λιανικής πώλησης συνολικής αξίας 1.946,05 €, ήτοι καθ. αξίας 1.569,40 € πλέον ΦΠΑ 376,65 €.
- Φορολογικό έτος 2018, μη έκδοση έξι (6) φορολογικών στοιχείων λιανικής πώλησης συνολικής αξίας 105,40 €, ήτοι καθ. αξία 1,77 € πλέον ΦΠΑ (13%) 0,23 € και καθ. αξία 83,39 € πλέον ΦΠΑ (24%) 20,01 € και ανακριβή έκδοση διακοσίων εβδομήντα δύο (272) φορολογικών στοιχείων λιανικής πώλησης συνολικής αξίας 2.800,20 € ήτοι καθ. αξίας 2.258,23 € πλέον ΦΠΑ 541,97 €.
- Φορολογικό έτος 2019, μη έκδοση δέκα τεσσάρων (14) φορολογικών στοιχείων λιανικής πώλησης συνολικής αξίας 463,90 € ήτοι καθ. αξία 179,56 € πλέον ΦΠΑ (13%) 23,34 € και καθ. αξία 210,48 € πλέον ΦΠΑ (24%) 50,52 € και ανακριβή έκδοση διακοσίων εξήντα δύο (262) φορολογικών στοιχείων λιανικής πώλησης συνολικής αξίας 2646,80 € ήτοι καθ. αξίας 1593,89 € πλέον ΦΠΑ (13%) 207,21 € και καθ. Αξίας 682,02 € πλέον ΦΠΑ (24%) 163,68 €.

Για τις ανωτέρω διαπιστωθείσες παραβάσεις εκδόθηκαν αντίστοιχα οι με αριθμό .../24.08.2023, .../24.08.2023 και .../24.08.2023 πράξεις επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α (παρ. 1) του ν. 4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας.

- Έκδοση στοιχείων από Φ.Η.Μ., ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές, καθώς λειτουργεί με τρόπο που επηρεάζεται η αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητα του περιεχομένου των στοιχείων για τα έτη 2017 – 2019, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 8 έως 13 και 15 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.). σε συνδυασμό με τις διατάξεις των ΠΟΛ 1220/2012 και 1221/2012 και τις διατάξεις του άρθρου 54ΣΤ περ. β του Ν.4987/2022. Εκδόθηκαν οι με αριθμό .../24.08.2023, .../24.08.2023 και/24.08.2023 πράξεις επιβολής προστίμου του άρθρου και 54ΣΤ' του ν. 4987/2022 φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019 αντίστοιχα.

Στη συνέχεια ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Δράμας, αποδεχόμενος τα αποτελέσματα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, προέβη στον επαναπροσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων των ελεγχόμενων φορολογικών περιόδων με την προσθήκη της αποκρυσθιάσας αξίας, που προέκυψε από τη μη έκδοση και ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων, στα κέρδη και στις φορολογητέες εκροές των οικείων χρήσεων και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού του φόρου.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος ότι με τη διάταξη του άρθρου 54^Ε παρ. 1 του ν. 4987/2022, προβλέπεται η επιβολή προστίμου για την περίπτωση μη τηρήσεως ΦΗΜ, ενώ το πρόστιμο της παρούσας περίπτωσης δεν επιβάλλεται, εφόσον η μη τήρηση ή ενημέρωση δεν επηρεάζει τη συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων ή εφόσον με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο είναι δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων. Κατ' επέκταση ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή είχε τη δυνατότητα να προσδιορίσει το φορολογητέο εισόδημα και ΦΠΑ με βάση το τεκμαρτό εισόδημα, με βάση τις αγορές που διενήργησε η επιχείρησή του ή να χρησιμοποιήσει το συγκριτικό στοιχείο ομοειδών επιχειρήσεων, ώστε να μην επιβάλλει τα σχετικά πρόστιμα.

Επειδή στο άρθρο 54^Ε του Κ.Φ.Δ. , ορίζεται :

«1. α) Σε περίπτωση που διαπιστώνεται, μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 (Α' 251) χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν τήρησε τα προβλεπόμενα από τις σχετικές διατάξεις λογιστικά αρχεία (βιβλία), επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί των εσόδων της από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε ελεγχόμενο έτος για το οποίο διαπιστώνονται τα ανωτέρω, όπως αυτά προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας

εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών, μη συμπεριλαμβανομένου εκείνου για το οποίο δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικών βιβλίων ή των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικών βιβλίων, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου.

Σε περίπτωση μη υποβολής έστω και μίας από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, το πρόστιμο υπολογίζεται με βάση τον μέσο όρο των εσόδων των υποβληθεισών δηλώσεων και δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικών βιβλίων και των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικών βιβλίων, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου, ως μη τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) λογίζεται και η μη ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Για την εφαρμογή του παρόντος, η μη επίδειξη για οποιονδήποτε λόγο μετά από πρόσκληση του άρθρου 14 των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) στον φορολογικό έλεγχο εξισώνεται με μη τήρηση αυτών.

Το πρόστιμο της παρούσας περίπτωσης δεν επιβάλλεται, εφόσον η μη τήρηση ή ενημέρωση δεν επηρεάζει τη συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων ή εφόσον με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο είναι δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων.

β) Στην περίπτωση που κατά τη διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης της παρ. 7 του άρθρου 25 διαπιστώνεται, ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν δια φύλαξε ή δεν προσκόμισε ύστερα από πρόσκληση του άρθρου 14 φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς (Φ.Η.Μ.) και φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ., επιβάλλεται αναλόγως το πρόστιμο της περ. α), εκτός εάν πριν την έκδοση της σχετικής εντολής ελέγχου έχει δηλωθεί απώλεια των Φ.Η.Μ..

2. Πριν από την έκδοση της πράξης επιβολής του προστίμου της παρ. 1, ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του, κατ' εφαρμογή της παρ. 4 του άρθρου 62. Η πράξη επιβολής προστίμου εκδίδεται κατ' ανάλογη εφαρμογή των οριζομένων στο άρθρο 28.»

Επειδή στο άρθρο 54ΣΤ του Κ.Φ.Δ. , ορίζεται :

«Άρθρο 54ΣΤ Πρόστιμα για παραβάσεις παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ), καθώς και έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από ΦΗΜ, ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές.

1. α) Για παραβάσεις παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ), κατά οποιονδήποτε τρόπο, επιβάλλονται πρόστιμα ανά ελεγχόμενο έτος ως εξής:

αα) όταν ο υπαίτιος της παράβασης είναι ο κάτοχος- χρήστης του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού, επιβάλλεται αναλόγως το ποσό του προστίμου που προβλέπεται στα τρία πρώτα εδάφια της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54Ε, χωρίς να εφαρμόζονται τα ανώτατα όρια της ίδιας ως άνω περίπτωσης,

αβ) όταν ο υπαίτιος της παράβασης είναι η επιχείρηση που έχει λάβει έγκριση λογισμικού (software) και υλισμικού (hardware) από τα αρμόδια όργανα ή οποιοδήποτε πρόσωπο έχει μεταπωλήσει λογισμικό ή παρέχει τεχνική υποστήριξη για την παραβίαση ή παραποίηση ή επέμβαση με οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ.

β) Για παραβάσεις έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό, ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές επιβάλλεται αναλόγως το ποσό του προστίμου που προβλέπεται στα τρία πρώτα εδάφια της περ. α) της παρ. 1 του άρθρου 54Ε.

Το πρόστιμο της παρούσας περίπτωσης δεν επιβάλλεται, εφόσον δεν επηρεάζονται η αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητα του περιεχομένου των στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 4308/2014. Στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται το πρόστιμο της περ. ια' της παρ. 2 του άρθρου 54 και σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 54.

2. Για την έκδοση της πράξης επιβολής των προστίμων του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 54Ε.»

Επειδή, με το άρθρο 12 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. Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση παραστατικού από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό της. Η συμφωνία για έκδοση παραστατικού πώλησης από τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα

από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί σχετικό παραστατικό, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη, σύμφωνα με αυτόν το νόμο.

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.

9. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων δύναται να τίθενται σε εφαρμογή τεχνικές προδιαγραφές, καθώς και πληροφοριακά και λειτουργικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που είναι, σύμφωνα με τις βέλτιστες Ευρωπαϊκές πρακτικές, με σκοπό τη διασφάλιση της αυθεντικότητας και της ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων λιανικής πώλησης. Με την ίδια απόφαση δύναται να ρυθμίζονται θέματα σχετικά με την εφαρμογή των εν λόγω τεχνικών προδιαγραφών.»

Επειδή στο άρθρο 40 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «1.Οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί (φορολογικές ταμειακές μηχανές και μηχανισμοί Ειδικών Ασφαλών Διατάξεων Σήμανσης Στοιχείων) του ν. 1809/1988 δύναται να συνεχίσουν να χρησιμοποιούνται, εκτός εάν, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κριθεί ότι δεν πληρούν τις τεχνικές προδιαγραφές και λοιπά χαρακτηριστικά της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου.

2. Οι αποφάσεις 1220/2012 και 1221/2012 του Υπουργείου Οικονομικών διατηρούνται σε ισχύ ως προς τις προβλεπόμενες ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών του ν. 1809/1980, εκτός εάν, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κριθεί ότι αυτές οι ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά δεν πληρούν τις τεχνικές προδιαγραφές και λοιπά χαρακτηριστικά της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 21 του Ν4172/2013 «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. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους».

Επειδή, στο Ν.2859/00 ορίζεται :

«Άρθρο 16 Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην Παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών

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. ...

Άρθρο 48 Αρμόδια φορολογική αρχή - Φορολογικός έλεγχος :...

3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο

Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. 1 και 2 του Ν. 4987/2022 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.»

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «... Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων προβάλλει ισχυρισμούς σχετικά με τα πρόστιμα του άρθρου 54ΣΤ του ΚΦΔ που του επιβλήθηκαν για την έκδοση στοιχείων από Φ.Η.Μ., ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές. Συγκεκριμένα, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης – Υποδιεύθυνση Δ' – Τμήμα Δ2 Προληπτικών ελέγχων, από το διενεργηθέντα έλεγχο στην επιχείρηση του προσφεύγοντα για τα φορολογικά έτη 2017 -2019, διαπίστωσε ότι ο εν χρήσει ΦΗΜ, με αριθμό μητρώου, δε δημιουργούσε αρχεία c και c.txt (ΠΑΗΨΣ) επηρεάζοντας ευθέως την αυθεντικότητα των στοιχείων που εξέδιδε, διότι ελλείπουν τα σημεία ελέγχου που διασφαλίζουν την ταυτότητα του εκδότη των στοιχείων, καθώς τα αρχεία c κλειδώνουν μέσω των δημιουργούμενων ΠΑΗΨΣ το μοναδικό ηλεκτρονικό αποτύπωμα των εκδοθέντων στοιχείων και ότι η εν λόγω ΕΑΦΔΣΣ δεν παρήγαγε αρχεία e.txt, d.txt και s.txt, με αποτέλεσμα να επηρεάζεται η ακεραιότητα του περιεχομένου των στοιχείων, καθώς ελλείπουν τα συγκρίσιμα αρχεία ελέγχου, στα οποία εμπεριέχονται είτε ποσό, είτε ΠΑΗΠΣ με κρίσιμες φορολογικού ενδιαφέροντος πληροφορίες. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος καταλόγισε στον προσφεύγοντα πρόστιμο του άρθρου 54ΣΤ' (και όχι του άρθρου 54Ε, όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων) του Ν.4987/2022 για κάθε ελεγχόμενο φορολογικό έτος και

εκδόθηκαν οι με αριθμό/24.08.2023, .../24.08.2023 και/24.08.2023 πράξεις επιβολής προστίμου φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019 αντίστοιχα, κατά των οποίων ο προσφεύγων δεν άσκησε ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας.

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις αφορούν στον καταλογισμό φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. λόγω της αποκρυβείσας αξίας που προέκυψε από τη μη έκδοση και ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων, όπως περιγράφονται ανωτέρω, παραβάσεις τις οποίες ο προσφεύγων δεν αμφισβήτησε ούτε με την λήψη του σχετικού Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, ούτε με την άσκηση σχετικής ενδικοφανούς προσφυγής, άλλα ούτε και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του.

Επειδή περαιτέρω δεν ειδικεύει με τους ισχυρισμούς του τυχόν εσφαλμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις ή υπολογιστικά λάθη των εκθέσεων ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α..

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης από 20/11/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

1. Η με αριθμό/**06-10-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ζημία που αναγνωρίζεται	24.308,47 €	21.166,63 €	21.166,63 €

2. Η με αριθμό/**06-10-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ζημία που αναγνωρίζεται	13.770,70 €	11.427,31 €	11.427,31 €

3. Η με αριθμό/06-10-2023οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ζημία που αναγνωρίζεται	4.342,62 €	1.676,67 €	1.676,67 €

4. Η με αριθμό/06-10-2023οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2017 - 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	0,00	868,56 €	868,56 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	1.328,48 €	1.290,04	1.290,04

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

6. Η με αριθμό/06-10-2023οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2018 - 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	0,00	692,93 €	692,93 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	171,86 €	160,62	160,62

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

7. Η με αριθμό/06-10-2023οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2019 - 31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	0,00	224,02 €	224,02 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	2.113,46 €	1.866,25	1.866,25

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

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΟΣ

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.