



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 19.03.2024

Αριθμός απόφασης: 755

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

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url :www.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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης**2023** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της με **ΑΦΜ**, κατά: α) της υπ' αρ.**2023** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., **φορολογικού έτους 2019**, β) της υπ' αρ.**2023** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., **φορολογικού έτους 2020** και γ) της υπ' αρ.**2023** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., **φορολογικού έτους 2021** και του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Το από 13.03.2024 συμπληρωματικό υπόμνημα

6. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α8' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

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

-Με την με αρ.**2023** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ασκούσας ατομική επιχείρηση (λιανικό εμπόριο υποδημάτων και δερμάτινων ειδών), πρόστιμο ύψους 15.810,66€ λόγω μη έκδοσης χιλίων οκτακοσίων σαράντα (1840) φορολογικών στοιχείων (Α.Λ.Σ.) για την πώληση ειδών (υποδημάτων, αξεσουάρ κλπ), καθαρής αξίας 131.755,48€ και Φ.Π.Α. ύψους 31.621,32€, ήτοι συνολικής αξίας 163.376,80€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3, 8, 12 και 13 των Ε.Λ.Π. και του άρθρου 13 παρ. 1 του ΚΦΔ που επισύρει το πρόστιμο του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ ίσο με το 50% του 31.621,32€ (Φ.Π.Α.).

-Με την με αρ.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 10.949,10€ λόγω μη έκδοσης χιλίων πεντακοσίων σαράντα οκτώ (1.548) φορολογικών στοιχείων (Α.Λ.Σ.) για την πώληση ειδών (υποδημάτων, αξεσουάρ κλπ), καθαρής αξίας 91.242,49€ και Φ.Π.Α. ύψους 21.898,19€, ήτοι συνολικής αξίας 113.140,68€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3, 8, 12 και 13 των Ε.Λ.Π. και του άρθρου 13 παρ. 1 του ΚΦΔ που επισύρει το πρόστιμο του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ ίσο με το 50% του 21.898,19€ (Φ.Π.Α.).

-Με την με αρ.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 4.019,88€ λόγω μη έκδοσης τριακοσίων ενενήντα πέντε (395) φορολογικών στοιχείων (Α.Λ.Σ.) για την πώληση ειδών (υποδημάτων αξεσουάρ κλπ), καθαρής αξίας 33.498,98€ και Φ.Π.Α. ύψους 8,039,76€, ήτοι συνολικής αξίας 41.538,74€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3, 8, 12 και 13 των Ε.Λ.Π. και του άρθρου 13 παρ. 1 του ΚΦΔ που επισύρει το πρόστιμο του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ ίσο με το 50% του 8,039,76€ (Φ.Π.Α.).

Οι ως άνω Πράξεις Επιβολής Προστίμου εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., ερειδόμενες στην από2023 Έκθεση Ελέγχου ΕΛΠ & ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΚΦΔ (άρθρου 58Α παρ. 1 του ΚΦΔ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

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

1) Μεθοδολογικές πλημμέλειες κατά τον υπολογισμό των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησής της. Ειδικότερα: α) Εσφαλμένα υπολογίζονται δύο φορές ποσά, ως αξίες μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, μία ως μέρος των αντικαταβολών που έλαβε υπό τη μορφή μετρητών από την εταιρία «ΤΑΧΥΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΕΛΤΑ» και ακολούθως κατέθεσε η ίδια στον λογαριασμό της στην Εθνική Τράπεζα και μία ως πιστώσεις στον εν λόγω τραπεζικό της λογαριασμό. Έχει ήδη ζητήσει από την εταιρία «ΤΑΧΥΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΕΛΤΑ» σχετική βεβαίωση από την οποία να αποδεικνύονται πλήρως τα χρηματικά ποσά που της καταβλήθηκαν, την οποία μόλις λάβει θα προσκομίσει και β) Εσφαλμένα υπολογίστηκε από τη φορολογική αρχή το ποσό των χρημάτων που επιστράφηκαν σε πελάτες που τελικώς υπαναχώρησαν και επέστρεψαν τα εμπορεύματα που είχαν παραλάβει.

2) Μη νόμιμος καταλογισμός προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ για μη έκδοση παραστατικού λόγω προσαπτόμενης προσαύξησης περιουσίας, χωρίς να στοιχειοθετείται, αιτιολογείται ή/και αποδεικνύεται η σύνδεση των χρηματικών ποσών που ανευρέθηκαν στους τραπεζικούς της λογαριασμούς και κατατέθηκαν από την ίδια, τον πατέρα της και την αδερφή της με την ατομική της επιχείρηση. Η φορολογική αρχή παραβίασε ευθέως το βάρος απόδειξης που η ίδια φέρει. Προς επίρρωση των ισχυρισμών της συνυποβάλλει αντίγραφα τραπεζικών καταθέσεων και επιστροφής ποσών και τις από 15.11.2023 υπεύθυνες δηλώσεις α), της παρέδωσε από το ταμείο της επιχείρησής της τα χρηματικά ποσά των 12.000,00€ και 3.400,00€ αντίστοιχα, για να τα καταθέσει κατόπιν εντολής της, στον τραπεζικό της λογαριασμό με αριθμό της Εθνικής Τράπεζας και β) του ότι κατά τα έτη 2019, 2020 και 2021, συχνά η κόρη του του παρέδιδε χρηματικά ποσά από το ταμείο της επιχείρησής της, τα οποία αυθημερόν κατέθετε, κατόπιν εντολής της, στον τραπεζικό της λογαριασμό με αριθμό της Τράπεζας Εθνικής. Συγκεκριμένα, οι ανωτέρω καταθέσεις έχουν ως εξής: 1) την 15.01.2019 ποσό 4.000,00€, 2) την 22.02.2019 ποσό 6.900,00€, 3) την 11.06.2019 ποσό 14.000,00€, 4) την 21.06.2019 ποσό 14.000,00€, 5) την 08.07.2019 ποσό 4.000,00€, 6) την 22.07.2019 ποσό 5.000,00€, 7) την 12.08.2019 ποσό 3.500,00€, 8) την 21.10.2019 ποσό 9.000,00€, 9) την 02.12.2019 ποσό 13.000,00€, 10) την 16.12.2019 ποσό 7.000,00€, 11) την 31.12.2019 ποσό 6.000,00€, 12) την 07.02.2020 ποσό 6.700,00€, 13) την 03.03.2020 ποσό 4.500,00€, 14) την 15.09.2020 ποσό 13.000,00€, 15) την 15.10.2020 ποσό 5.500,00€. Προς επίρρωση των ισχυρισμών της υποβάλλει με το από 13.03.2024 συμπληρωματικό υπόμνημα την από 12.03.2024 βεβαίωση από την εταιρία «ΤΑΧΥΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΕΛΤΑ» και κατάσταση με κωδ. Πελάτηαπό την οποία προκύπτουν τα χρηματικά ποσά που της καταβλήθηκαν. Συνεπώς η χρηματική κατάθεση ποσών 10.900,00€, 28.000,00€, 22.500,00€, 35.000,00€, 11.200,00€, 10.000,00€, 28.400,00€, 5.500,00€ και 16.000,00,00€, ήτοι συνολικά 167.500,00€ στην εθνική τράπεζα θα πρέπει να αφαιρεθεί από το σύνολο των πιστώσεων που προσδιόρισε ο έλεγχος, αφού έχει ήδη συμπεριληφθεί στο ποσό των αντικαταβολών από την εταιρία «ΤΑΧΥΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΕΛΤΑ» που ανέρχεται σε συνολικό ποσό 172.783,03€»

Η προσφεύγουσα αιτείται δε να κληθεί από την Υπηρεσία μας και να παραστεί κατά τη συζήτηση της ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των ισχυρισμών της.

Ως προς το αίτημα της προσφεύγουσας να κληθεί από την Υπηρεσία μας και να παραστεί κατά τη συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των διαλαμβανομένων σε αυτή ισχυρισμών της.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 5 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «...η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών εκδίδει απόφαση, [...], λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. [...]. Αν η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση. [...].»

Επειδή, σύμφωνα το άρθρο 3 παρ. 1-5 της ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά [...] τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση. Η διαδικασία διεξάγεται εγγράφως, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο παρόν άρθρο. 2. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, εάν το κρίνει απαραίτητο, δύναται [...] να καλεί τον υπόχρεο [...], προκειμένου να εκφράσει εγγράφως, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών το αργότερο, τις απόψεις του ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς. 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, [...], προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημα του νέα πραγματικά περιστατικά. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσαλλόμενης πράξης. 4. ...η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης [...] και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο. 5. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις και εφόσον κατά την κρίση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών συντρέχει λόγος, η προβλεπόμενη στις παραγράφους 2 και 3 [...] ακρόαση διεξάγεται προφορικώς[...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την παρ. Δ' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/ 4.3.2014 εγκυκλίου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των στοιχείων του φακέλου και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση, εκδίδει απόφαση [...]. 2. [...]. 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα παραπάνω οριζόμενα. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας σύντομη ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της, καθόσον η διαδικασία αυτή δεν διακόπτει την 60νθήμερη προθεσμία για έκδοση της σχετικής απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών.

Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα αιτείται να κληθεί από την Υπηρεσία μας να παραστεί κατά τη συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των διαλαμβανόμενων σε αυτή ισχυρισμών της. Όπως όμως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 5 του ΚΦΔ και του άρθρου 3 παρ. 1 -5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, η Υπηρεσία μας δύναται να καλέσει το υπόχρεο πρόσωπο (εν προκειμένω, την προσφεύγουσα) σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις της προφορικώς, κάτι που μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις μπορεί να συμβεί και μόνον εφόσον κατά την κρίση της Υπηρεσίας μας συντρέχει λόγος ως προς τα επιμέρους ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρισμούς. Στην προκειμένη περίπτωση, κάτι τέτοιο δεν κρίθηκε απαραίτητο. Συνεπώς το σχετικό αίτημα της προσφεύγουσας απορρίπτεται.

Ως προς τον 1^ο και 2^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται: «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 που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, 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 δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14».

Επειδή, στο άρθρο 5 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.

.... 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 α-ναφέρουν 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. ...

...10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου...».

Επειδή, στο άρθρο 12 παρ. 1 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. 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. ..3. Για σκοπούς ευχερούς ταυτοποίησης των σχετικών συναλλαγών, δύναται να καθίσταται υποχρεωτική η αναγραφή πρόσθετων στοιχείων στα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής πώλησης ορισμένων κατηγοριών υπηρεσιών ή αγαθών, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ύστερα από δημοσίευση αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος. 4. Στην περίπτωση εκπώσεων ή επιστροφών εκδίδεται πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης. Για κάθε εκδιδόμενο πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης άνω των 50 ευρώ τηρείται από τον πωλητή αρχείο με το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1003/31-12-2014 παρ. «12.4.1 ορίζεται ότι: «Με την παράγραφο αυτή καθιερώνεται η υποχρέωση τήρησης αρχείου από τον πωλητή για κάθε εκδιδόμενο πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης αξίας άνω των 50 ευρώ. Στο αρχείο αυτό καταχωρείται το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη. Αντί της τήρησης ιδιαίτερου αρχείου επιστροφών και εκπώσεων λιανικής, ο πωλητής δύναται να αναγράφει τις πληροφορίες αυτές στα εκδιδόμενα πιστωτικά στοιχεία. Διευκρινίζεται ότι πιστωτικό στοιχείο λιανικής δύναται να εκδίδεται για κάθε πώληση λιανικής (εμπορεύματα, προϊόντα, υπηρεσίες, κλπ.).».

Επειδή, στο άρθρο 13 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. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση. β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας. γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού. δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου».

Επειδή, με το άρθρο 13 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους».

Επειδή με το άρθρο 58Α του ΚΦΔ, ορίζετε ότι: «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 Φ.Π.Α., 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 (250,00) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και πεντακοσίων (500,00) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος διπλογραφικού λογιστικού συστήματος...».

Επειδή, με το άρθρο 62 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. ... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, 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 του φόρου».

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

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες δηλαδή

στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις (ΣΤΕ 2695/1993, ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 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 σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΣΤΕ 884/2016), το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη.

Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στον συμπεράσμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣΤΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣΤΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣΤΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985

(παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις)–πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ., βάσει της με ημερομηνία θεώρησης2023 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π. & του Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Α΄ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η εν λόγω ελεγκτική υπηρεσία, σε εκτέλεση της με αρ.2023 εντολής ελέγχου επεξεργασίας των προσκομισθέντων στοιχείων από την προσφεύγουσα (σε συνέχεια της προηγούμενης εντολής ελέγχου με αρ.....).

Η εν λόγω Υπηρεσία αιτήθηκε την παροχή στοιχείων και πληροφοριών από την εταιρία με την επωνυμία «Ταχυμεταφορές ΕΛΤΑ Courier Α.Ε.», στην οποία η προσφεύγουσα είχε αναθέσει τη διενέργεια των αποστολών – παραδόσεων των προϊόντων της, σε πελάτες, με τη μέθοδο της αντικαταβολής για το χρονικό διάστημα 01.01.2019 – 31.03.2021. (σχετ. το υπ’ αριθ. πρωτ.2021 έγγραφο).

Ανταποκρινόμενη η ανωτέρω εταιρεία ταχυμεταφορών απέστειλε το υπ’ αριθ. πρωτ.2021 ηλεκτρονικό αρχείο (excel) όλων των αποστολών με τα ποσά είσπραξης αντικαταβολών καθώς και των επιστρεφόμενων πωλήσεων.

Παράλληλα η ΥΕΔΔΕ ζήτησε από τις τράπεζες ΠΕΙΡΑΙΩΣ, ΕΘΝΙΚΗ και EUROBANK αρχεία κινήσεων επαγγελματικού λογαριασμού και τερματικού μηχανήματος POS της προσφεύγουσας.

Ανταποκρινόμενη η Τράπεζα Πειραιώς απέστειλε το υπ’ αριθ. πρωτ.2021 (αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΕΜΠ2021) αρχείο τραπεζικών κινήσεων λογαριασμού, η Εθνική Τράπεζα απέστειλε το υπ’ αριθ. πρωτ.2021 (αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ2021) αρχείο τραπεζικών κινήσεων και τις αναλυτικές κινήσεις του τερματικού μηχανήματος POS με αρ. και η τράπεζα Eurobank απέστειλε το υπ’ αριθ. πρωτ..... (αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΕΜΠ) αρχείο τραπεζικών κινήσεων και τις αναλυτικές κινήσεις των τερματικών μηχανημάτων POS με αρ.

Επειδή η προσφεύγουσα προσκόμισε στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε τα ακόλουθα βιβλία και στοιχεία φορολογικής περιόδου 01.01.2019 - 31.03.2021 κατόπιν της υπ’ αρ.....2021 πρόσκλησης άρθρου 14 του ΚΦΔ της εν λόγω ελεγκτικής αρχής, ήτοι:

i) Βιβλίο εσόδων- εξόδων

ii) Ηλεκτρονικά αρχεία από τον ΦΗΜ με αριθμό μητρώου για το χρονικό διάστημα 01.01.2019 – 31.03.2021.

iii) Εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία εσόδων

Επειδή από τον αντιπαραβολικό έλεγχο μεταξύ των φορολογικών στοιχείων πώλησης της προσφεύγουσας, των λογιστικών της αρχείων (βιβλίων) και των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν μέσω τραπεζής και μέσω των ανωτέρω εταιρειών ταχυμεταφορών με την μέθοδο της αντικαταβολής, **αφαιρουμένων των επιστροφών των ειδών**, διαπιστώθηκε ότι δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία εσόδων ως κάτωθι:

Φορολογική περίοδος	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
01.01.2019-31.12.2019	131.755,48	31.621,32
01.01.2020-31.12.2020	91.242,49	21.898,19
01.01.2021-31.03.2021	33.498,98	8.039,76

Εν συνεχεία εστάλη στη προσφεύγουσα το με αρ.....2023 σημείωμα διαπιστώσεων άρθρου 28 του ΚΦΔ με συνημμένα τα αρχεία των αποστολών (και των επιστροφών) από την εταιρία ταχυμεταφορών και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών, στο οποίο αναφέρονταν οι καταλογιζόμενες παραβάσεις λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για την πώληση ειδών (απομιμήσεων κοσμημάτων) και συγκεκριμένα για το φορολογικό έτος 2019 καθαρής αξίας 131.755,48€ και Φ.Π.Α. ύψους 31.621,32€, ήτοι συνολικής αξίας 163.376,80€ για το φορολογικό έτος 2020 καθαρής αξίας 91.242,49€ και Φ.Π.Α. ύψους 21.898,19€, ήτοι συνολικής αξίας 113.140,68€ και για τη φορολογική περίοδο 01.01.2021-31.03.2021, καθαρής αξίας 33.498,98€ και Φ.Π.Α. ύψους 8.039,76€, ήτοι συνολικής αξίας 41.538,74€ ήτοι για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3, 5, 12 και 13 των Ε.Λ.Π. που επισύρουν το πρόστιμο του άρθρου 58^A του ΚΦΔ ίσο με το 50% του (Φ.Π.Α.), προκειμένου να υποβάλλει τις απόψεις της εντός της οριζόμενης προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών στο οποίο η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα συνυποβάλλει αποδείξεις καταθέσεων και επιστροφής ποσών των τραπεζών (Εθνικής, Πειραιώς, Eurobank) και την από 12.03.2024 βεβαίωση από την εταιρία «ΤΑΧΥΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΕΛΤΑ» με την κατάσταση με κωδ. Πελάτη Ωστόσο, δεν προσκομίζει στοιχεία απαραίτητα για να γίνουν οι προσήκουσες ελεγκτικές επαληθεύσεις (όπως αναλυτική κατάσταση με το σύνολο των εισπράξεων και των

επιστροφών των διαδικτυακών πωλήσεων, καθώς και τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία - αποδείξεις λιανικής πώλησης και πιστωτικά στοιχεία λιανικής πώλησης λόγω επιστροφής εμπορεύματος από υπαναχώρηση του πελάτη με τα πλήρη στοιχεία του πελάτη), σταλθέντα email, προς τους πελάτες που να ενημερώνουν ότι θα λάβουν την επιστροφή χρημάτων τους). Ως προς δε την από2024 βεβαίωση από την εταιρία «ΤΑΧΥΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΕΛΤΑ» με την κατάσταση με κωδ. Πελάτη «ως αντικαταβολές» έχει ληφθεί υπόψη κατά τον έλεγχο αφού το υπ' αριθ. πρωτ.2021 ηλεκτρονικό αρχείο (excel) με τις αποστολές και τα ποσά είσπραξης αντικαταβολών καθώς και των επιστρεφόμενων πωλήσεων που στάλθηκε από την εταιρία «ΤΑΧΥΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΕΛΤΑ» ήταν ήδη στη διάθεσή του ελέγχου και διαπιστώθηκε ότι κατά τη φορολογική περίοδο 01.01.2019 - 31.03.2021 οι συνολικές πιστώσεις υπολείπονταν των δηλωθέντων εσόδων (όπως αναλυτικά αποτυπώνονται στις σελ. 04-28 της οικείας έκθεσης ελέγχου). Πέραν τούτου, ως προς το επικαλούμενο έγγραφο τίθεται ζήτημα αξιοπιστίας αυτού τόσο ως προς την ουσία των αναγραφόμενων σε αυτό ότι δηλαδή τα ποσά που εισπράττονται από την εταιρία ταχυμεταφορών σε μετρητά παραδίδονταν επίσης σε μετρητά στην προσφεύγουσα, κάτι που δεν έχει προκύψει από κανένα τέτοιου είδους έλεγχο που έχει διενεργήσει η ΥΕΔΔΕ πανελλαδικά, ούτε από το ίδιο το έγγραφο που δεν φέρει καμία υπογραφή και ονοματεπώνυμο υπεύθυνου που να εκπροσωπεί το συγκεκριμένο κατάστημα (ούτε αυτό προκύπτει καθαρά) και να δεσμεύει τη συνεργάτιδα ως προς τα αναφερόμενα σε αυτό.

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 147 του Ν.2717/1999 (Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας): «1. Αποδεικτικά μέσα είναι: α. η αυτοψία, β. η πραγματογνωμοσύνη, γ. τα έγγραφα, δ. η ομολογία του ιδιώτη διαδίκου, ε. οι εξηγήσεις των διαδίκων, στ. οι μάρτυρες και ζ. τα δικαστικά τεκμήρια.

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 148 του ανωτέρω Κώδικα: «Το δικαστήριο χρησιμοποιεί τα αποδεικτικά μέσα κατά την κρίση του και τα εκτιμά ελευθέρως, αυτοτελώς ή σε συνδυασμό μεταξύ τους, εκτός αν ειδική διάταξη νόμου ορίζει διαφορετικά».

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 169 του ανωτέρω Κώδικα: «1. Δημόσια είναι τα έγγραφα τα οποία έχουν συνταχθεί από δημόσιο όργανο 2. Ιδιωτικά είναι όλα τα έγγραφα τα οποία δεν είναι δημόσια. Τα ιδιωτικά έγγραφα πρέπει πάντως να φέρουν την υπογραφή του συντάκτη ή, αν δηλώνεται αδυναμία υπογραφής, άλλο σημείο το οποίο τίθεται από το συντάκτη. Στην τελευταία

αυτήν περίπτωση, το έγγραφο πρέπει να επικυρώνεται από συμβολαιογράφο ή άλλη δημόσια αρχή, οι οποίοι και βεβαιώνουν συγχρόνως ότι ο εκδότης δήλωσε αδυναμία υπογραφής».

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 171 του ανωτέρω Κώδικα: «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. Η χρονολογία των ιδιωτικών εγγράφων καθίσταται βέβαιη για τους τρίτους μόνο όταν αυτά θεωρηθούν από συμβολαιογράφο ή από άλλον αρμόδιο κατά το νόμο δημόσιο υπάλληλο. Αλλιώς, ως βέβαιη χρονολογία τους θεωρείται εκείνη του θανάτου ενός από αυτούς που τα έχουν υπογράψει ή η χρονολογία του δημόσιου εγγράφου στο οποίο τυχόν μνημονεύεται κατά τα ουσιώδη μέρη το περιεχόμενό τους ή εκείνη της επέλευσης γεγονότος που καθιστά κατ' ανάλογο τρόπο αναμφισβήτητη τη χρονολογία τους. 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 ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.

Επειδή, σύμφωνα με την νομολογία (ΣΤΕ 446/2003, ΣΤΕ 5980/1996, ΣΤΕ 1984/1993) μαρτυρίες υπό την μορφή υπευθύνων δηλώσεων του Ν. 1599/1986 καθώς και ένορκες βεβαιώσεις ενώπιον συμβολαιογράφου τρίτων προσώπων για πράγματα που ασκούν ουσιώδη επιρροή στην έκβαση της δίκης που διεξάγεται ενώπιον διοικητικού δικαστηρίου δεν αποτελούν νόμιμα αποδεικτικά μέσα και δεν επιτρέπεται να ληφθούν νομίμως υπόψη, ούτε για τη συναγωγή δικαστικών τεκμηρίων, διότι δεν τηρήθηκαν οι απαιτούμενες από τον Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας διατυπώσεις για την εγκυρότητά τους γιατί αποτελούν μαρτυρίες που λήφθηκαν κατά παράβαση των άρθρων 152 επ. του Κ.Φ.Δ. Σε περίπτωση όμως που η εν λόγω υπεύθυνη δήλωση δεν έχει ληφθεί για να προσκομιστούν ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου αλλ' έχει ληφθεί κατά διοικητική διαδικασία ή αναφέρεται κατά περιεχόμενο στην έκθεση ελέγχου δεν υπόκειται στον πιο πάνω περιορισμό.

Επειδή, οι από2023 υπεύθυνες δηλώσειςμε τις οποίες βεβαιώνεται ότι ποσά από αντικαταβολές σε μετρητά πελατών της προσφεύγουσας τα κατέθεταν σε τραπεζικούς της λογαριασμούς κατ' έντολή της, δεν δύναται από μόνες τους να αποτελέσουν αποδεικτικά

στοιχεία, πόσο μάλλον καθόσον έχουν συνταχθεί μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου και την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή στην από2023 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Ε.Λ.Π. & του Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. αποτυπώνονται αναλυτικά, αιτιολογημένα και με σαφήνεια όλα τα δεδομένα που οδήγησαν την ως άνω ελεγκτική υπηρεσία στο πόρισμά της βάσει τη οποίας εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις από τη Δ.Ο.Υ.

Κατόπιν των ανωτέρω οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης2023 και με αριθμόενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ

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

Η υπ' αρ.10.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	ποσό
Πρόστιμο άρθρου 58Α παρ. 1 ΚΦΔ	15.810,66€

Η υπ' αρ. ...2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	ποσό
Πρόστιμο άρθρου 58Α παρ. 1 ΚΦΔ	10.949,10€

Η υπ' αρ.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., φορολογικής περιόδου 01.01.2021 – 31.03.2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	ποσό
Πρόστιμο άρθρου 58Α παρ. 1 ΚΦΔ	4.019,88€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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