



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 17.7.2024

Αριθμός απόφασης:2188

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 10440 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312348

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

γ. 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 (ΑΑΔΕ)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. 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 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **11.4.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, με Α.Φ.Μ., με έδρα στην Ν. Σμύρνη, κατά

- της αρ. /11.3.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018,

- της αρ. /11.3.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019,

- της αρ. /11.3.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2018,

• της αρ. / 11.3.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2019,

του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, και οι οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

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

Επί της από **11.4.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. / 11.03.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, για το φορολογικό έτος 2018, κύριος φόρος ποσού 34.756,55€ και πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 17.378,28€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 52.134,83€.

Με την υπ' αριθ. / 11.03.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, για το φορολογικό έτος 2019, κύριος φόρος ποσού 34.993,69€ και πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 17.496,85€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 52.490,54€.

Με την υπ' αριθ. / 11.03.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, για το φορολογικό έτος 2018, κύριος φόρος ποσού 45.370,46 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 22.685,23 €, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 68.055,69 €.

Με την υπ' αριθ. / 11.03.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, για το φορολογικό έτος 2019, κύριος φόρος ποσού 24.064,89€ πλέον προστίμου ανακρίβειας άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 12.032,45 €, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 36.097,34€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 11.03.2024 εκθέσεων ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, σύμφωνα με τις οποίες διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ στην προσφεύγουσα (με αντικείμενο εργασιών την παροχή υπηρεσιών, με απλογραφικά βιβλία, διακοπή εργασιών την 6.11.2023), βάσει της αρ. / 2024 εντολής ελέγχου, με αφορμή το αρ. ΕΞ2023/30-09-2023 Πληροφοριακό Δελτίο της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ (αρ. πρωτ. ΕΛΚΕ / 06-10-2023). Βάσει της από 29.9.2023 έκθεσης μερικού επιτοπίου ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, διαπιστώθηκε, μεταξύ άλλων, στο φορολογικό έτος 2018 παράβαση μη έκδοσης είκοσι τέσσερις χιλιάδων εκατόν πενήντα πέντε (24.155) ΑΛΠ συνολικής καθαρής αξίας 191.607,02€, πλέον Φ.Π.Α. 13% αξίας 56,57€ και Φ.Π.Α. 24% αξίας 45.881,25€ (ήτοι σύνολο ΦΠΑ 45.937,82 €), από τον εν χρήσει ΦΤΜ με αριθμό μητρώου ή άλλα φορολογικά στοιχεία εσόδων, για εκτελεσθείσες παραγγελίες μέσω ηλεκτρονικών πλατφορμών. Επιπλέον, στο φορολογικό έτος 2018

διαπιστώθηκε παράβαση μη έκδοσης δέκα επτά χιλιάδων πεντακοσίων είκοσι έξι (17.526) ΑΛΠ συνολικής καθαρής αξίας 142.651,63€, πλέον Φ.Π.Α. 13% αξίας 11.116,67€ και Φ.Π.Α. αξίας 13.713,31€ (ήτοι σύνολο ΦΠΑ 24.829,98 €), από τον εν χρήσει ΦΤΜ με αριθμό μητρώου ή άλλα φορολογικά στοιχεία εσόδων, για εκτελεσθείσες παραγγελίες μέσω ηλεκτρονικών πλατφορμών.

Βάσει του υπό κρίση ελέγχου και λαμβάνοντας υπόψη τις καταλογισθείσες παραβάσεις της μη έκδοσης, ο Προϊστάμενος του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου με την προσθήκη της αποκρυσταλλωμένης φορολογητέας ύλης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Α.1413/4.11.2019 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1. Νομική και ουσιαστική αβασιμότητα των διαπιστώσεων των υπό κρίση εκθέσεων ελέγχου δεδομένου ότι βασίστηκαν στα δεδομένα παραγγελιών της χωρίς να υπάρχει διασφάλιση ότι δεν μπορεί να έχουν αλλοιωθεί.

2. Έλλειψη νομίμων προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 ως προς την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ 1 του άρθρου 23 του ΚΦΔ 'Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης':

«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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ 3α' του άρθρου 15 του ΚΦΔ:

«Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να ζητά, με έγγραφο ή ηλεκτρονικό αίτημα, από κάθε διαχειριστή ψηφιακής πλατφόρμας, η οποία δραστηριοποιείται στην οικονομία του διαμοιρασμού, ανεξάρτητα από το εάν αυτή έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 6 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) ή στις διατάξεις των ΣΑΔΦ που έχει συνάψει η Ελλάδα, οποιαδήποτε πληροφορία ή στοιχείο σχετικά με πρόσωπα που χρησιμοποιούν την πλατφόρμα ως πωλητές, για τα οποία προκύπτουν φορολογικές υποχρεώσεις στην ημεδαπή.

Οι κατά τα ως άνω αιτούμενες πληροφορίες ή στοιχεία παρέχονται ή διαβιβάζονται από τον διαχειριστή ψηφιακής πλατφόρμας στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων μέχρι την τελευταία ημέρα του επόμενου μήνα από τον μήνα παραλαβής του αιτήματος. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου δύναται να παρατείνεται κατά έναν (1) μήνα, ανάλογα με τον όγκο των αιτούμενων πληροφοριών ή στοιχείων κατόπιν υποβολής αιτήματος από τον διαχειριστή της ψηφιακής πλατφόρμας. Οι πάροχοι υπηρεσιών διαδικτύου (ISPs) και κάθε άλλο πρόσωπο, φυσικό ή νομικό ή νομική οντότητα ή αρχή διαβιβάζουν στη Φορολογική Διοίκηση, κατόπιν σχετικού αιτήματός της με το οποίο ορίζεται ο χρόνος και ο τρόπος διαβίβασης, κάθε στοιχείο που έχουν στην κατοχή τους και αφορά στα πρόσωπα, τα οποία έχουν την ιδιοκτησία, τη χρήση

ή/και την ευθύνη λειτουργίας ή/και διαχείρισης των ιστοτόπων/ονομάτων χώρου των ανωτέρω ψηφιακών πλατφορμών.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «

1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος.

Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. 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, στο 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, σύμφωνα με όσα ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) 'Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος': 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 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.

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.

11. Στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία) καταχωρείται η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης, κατά περίπτωση, του σχετικού παραστατικού.

14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 του ν.4308/2014 «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... 4...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.

6... 7...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...10. Οι οντότητες δύνανται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με τη χρήση υπηρεσιών παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης, αντί της χρήσης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών της παραγράφου 8.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13§1 του ν.4308/2014 «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.

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 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α του ΚΦΔ:

«1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

5. Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παραγράφων 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παραγράφου 2. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παραγράφου 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του 50% και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των διακοσίων πενήντα (250) ή πεντακοσίων (500) ευρώ ή το επιβληθέν σε επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ιδίων παραβάσεων εντός πενταετίας.»

Επειδή στο άρθρο 49 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) ορίζεται ότι: «1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει Πράξη Προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο. ...»

Επειδή, με το άρθρο 21 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «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 εκκαθάρισης της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.»

Επειδή σύμφωνα με την Α. 1413/2019 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με θέμα «Διαδικασία διενέργειας κατά προτεραιότητα μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. από το γραφείο σε περιπτώσεις που διαπιστώνονται παραβάσεις μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/λογιστικού αρχείου (παραστατικού)»:

«Σε περίπτωση που, κατά τη διενέργεια μερικών επιτόπιων ελέγχων για την διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, για φορολογουμένους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διακινούν αγαθά (προληπτικοί έλεγχοι), ή σε περίπτωση που κατόπιν επεξεργασίας/αξιοποίησης κατασχεθέντων ή παραληφθέντων βιβλίων, εγγράφων, αρχείων, στοιχείων ή οποιασδήποτε άλλης πληροφορίας διαπιστώνεται μη έκδοση φορολογικών στοιχείων/λογιστικών αρχείων (παραστατικών) ή έκδοση ανακριβών φορολογικών στοιχείων/λογιστικών αρχείων (παραστατικών), εκδίδεται πράξη για την επιβολή του οριζόμενου από τις, κατά περίπτωση, διατάξεις των άρθρων 54 παρ. 2 περ. η) ή 58Α παρ. 1 του ν. 4174/2013, προστίμου.

2. Στις περιπτώσεις της παραγράφου 1, μετά τη λήξη της προβλεπόμενης, από τις κατά περίπτωση διατάξεις, προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., εκδίδεται από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Ελεγκτικής Υπηρεσίας, εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου από το γραφείο, για τις φορολογίες αυτές, προκειμένου, λαμβάνοντας υπόψη την καταλογισθείσα παράβαση της μη έκδοσης ή της έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/λογιστικού αρχείου (παραστατικού), να εκδοθούν οι σχετικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου με την προσθήκη της αποκρυσταλλωμένης φορολογητέας ύλης, τηρούμενης της διαδικασίας του άρθρου 28 του ν. 4174/2013.

3. Στην εντολή φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με τα ανωτέρω γίνεται αναφορά ότι αυτή εκδίδεται κατ' εφαρμογή της παρούσας.

4. Οι κατ' εφαρμογή της παρούσας εντολές φορολογικού ελέγχου εκδίδονται για τη φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α., αμελλητί μετά τη λήξη της προβλεπόμενης, από τις κατά περίπτωση διατάξεις, προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων της κάθε μιας από τις φορολογίες αυτές, λαμβανομένων υπόψη των κριτηρίων του Παραρτήματος της παρούσας, τα οποία δεν δημοσιοποιούνται. Οι εντολές φορολογικού ελέγχου του προηγούμενου εδαφίου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή τους.

5. Οι διατάξεις των άρθρων 18 και 19 του ν. 4174/2013, όπως αυτές τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 397 του ν. 4512/2018 (Α' 5), σύμφωνα με τις οποίες παρέχεται η δυνατότητα για υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, έχουν εφαρμογή και για τις εντολές φορολογικού ελέγχου που εκδίδονται κατ' εφαρμογή της παρούσας.

6. Ο διενεργούμενος έλεγχος δεν αναζητά και δεν επεκτείνεται στο σύνολο των στοιχείων και πληροφοριών που τυχόν διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, προκειμένου να ολοκληρώνεται σε σύντομο χρονικό διάστημα και σε κάθε περίπτωση εντός δέκα πέντε (15) ημερών από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογουμένου ή σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ.

7. Σε περίπτωση που, κατ' εφαρμογή της περίπτωσης 12 του πίνακα του άρθρου 1 της Δ.ΟΡΓ.Α ΕΞ 2017/31-07-2017 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., όπως ισχύει, παρέχεται εξουσιοδότηση υπογραφής για την έκδοση της εντολής φορολογικού ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος ή Φ.Π.Α. σε Προϊστάμενο Ελεγκτικής Υπηρεσίας διαφορετικής από αυτήν, της οποίας ο Προϊστάμενος έχει την αρμοδιότητα για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων, κατ' εφαρμογή του τελευταίου εδαφίου της στήλης 5 της περίπτωσης 27 του πίνακα του άρθρου 1 της προαναφερόμενης απόφασης, ο τελευταίος ενημερώνει σχετικά τον αρμόδιο για την έκδοση της εντολής φορολογικού ελέγχου για τη φορολογία εισοδήματος ή Φ.Π.Α. Προϊστάμενο, προκειμένου αυτός να ενεργήσει σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην παρούσα.

8. Στην έκθεση ελέγχου, που συντάσσεται στο πλαίσιο διενέργειας των προαναφερόμενων μερικών ελέγχων γραφείου, διατυπώνεται ρητή επιφύλαξη για το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να επανέλθει, σε επόμενο χρόνο, με άλλη εντολή, που εμπεριέχει τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο, για να διενεργήσει άλλο μερικό ή πλήρη έλεγχο. Προς τούτο η Φορολογική Διοίκηση, εφόσον κρίνει ότι συντρέχει περίπτωση, αξιολογώντας και την υφισταμένη παράβαση της μη έκδοσης ή της έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/λογιστικού αρχείου (παραστατικού), δύναται να προσδιορίσει τη φορολογητέα ύλη και κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 27 του ν. 4174/2013 και 28 του ν. 4172/2013.

9. Τα οριζόμενα στην παρούσα εφαρμόζονται αναλόγως και στις υποθέσεις για τις οποίες έχει ήδη διαπιστωθεί διάπραξη παραβάσεων μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/ λογιστικού αρχείου (παραστατικού) και δεν προτεραιοποιείται για έλεγχο.»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τις από 11.03.2024 εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, οι υπό κρίση διαφορές στη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ της προσφεύγουσας προέκυψαν κατόπιν της διαπίστωσης μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πώληση αγαθών / για εκτελεσμένες παραγγελίες.

Αναλυτικότερα, από τον αντιπαραβολικό έλεγχο της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία και στα στοιχεία των παραγγελιών από την εταιρεία με ΑΦΜ:(που διαχειρίζεται τις ηλεκτρονικές πλατφόρμες), διαπιστώθηκαν, μεταξύ άλλων, οι εξής παραβάσεις:

Α. Στο φορολογικό έτος 2018 παράβαση μη έκδοσης είκοσι τέσσερις χιλιάδων εκατόν πενήντα πέντε (24.155) ΑΛΠ συνολικής καθαρής αξίας 191.607,02€, πλέον Φ.Π.Α. 13% αξίας 56,57€ και Φ.Π.Α. 24% αξίας 45.881,25€ (ήτοι σύνολο ΦΠΑ 45.937,82 €), από τον εν χρήσει ΦΤΜ με αριθμό μητρώου ή άλλα φορολογικά στοιχεία εσόδων, για εκτελεσθείσες παραγγελίες μέσω ηλεκτρονικών πλατφορμών (.....) κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 5 και 8 έως 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Β. Στο Φορολογικό Έτος 2019 παράβαση μη έκδοσης δέκα επτά χιλιάδων πεντακοσίων είκοσι έξι (17.526) ΑΛΠ συνολικής καθαρής αξίας 142.651,63€, πλέον Φ.Π.Α. 13% αξίας 11.116,67€ και Φ.Π.Α. αξίας 13.713,31€ (ήτοι σύνολο ΦΠΑ 24.829,98 €), από τον εν χρήσει ΦΤΜ με αριθμό μητρώου ή άλλα φορολογικά στοιχεία εσόδων, για εκτελεσθείσες παραγγελίες μέσω

ηλεκτρονικών πλατφορμών (.....) κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 5 και 8 έως 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Για τις ανωτέρω παραβάσεις εκδόθηκε η αρ./2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 του ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας ύψους 91.876,64 € (=45.937,82 € X 200% λόγω 2ης υποτροπής) φορολογικού έτους 2018, και η αρ./2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 του ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας ύψους 49.659,96 € (=24.829,98 € X 200% λόγω 2ης υποτροπής) φορολογικού έτους 2019. Σύμφωνα με τα αρχεία της Υπηρεσίας μας δεν έχει ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή κατά των ανωτέρω πράξεων.

Βάσει του ελέγχου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής και λαμβάνοντας υπόψη τις ως άνω παραβάσεις της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, καταλογίστηκαν οι υπό κρίση διαφορές στη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται νομική και ουσιαστική αβασιμότητα των διαπιστώσεων των υπό κρίση εκθέσεων ελέγχου δεδομένου ότι βασίστηκαν στα δεδομένα παραγγελιών της χωρίς να υπάρχει διασφάλιση ότι δεν μπορεί να έχουν αλλοιωθεί. Ωστόσο, τα ανωτέρω στοιχεία παραγγελιών από την εταιρεία ελήφθησαν και επεξεργάστηκαν από τη Φορολογική Διοίκηση σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, όπως αναλύεται εκτενώς στις εκθέσεις ελέγχου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής και της ΥΕΔΔΕ Αττικής. Σε κάθε περίπτωση η προσφεύγουσα δεν επικαλείται ούτε προσκομίζει σχετικά στοιχεία που να τεκμηριώνουν τον ως άνω ισχυρισμό της, και ως εκ τούτου είναι απορριπτέος ως αναπόδεικτος.

Επειδή, ο υπό κρίση καταλογισμός των διαφορών στο εισόδημα και ΦΠΑ διενεργήθηκε βάσει της Α.1413/4.11.2019 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, σύμφωνα με την οποία ο Προϊστάμενος του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου με την προσθήκη της αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης που προέκυψε από τις ως άνω διαπιστωθείσες από τον έλεγχο της ΥΔΕΕ Αττικής παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, κατά τα οριζόμενα με τις διατάξεις της ανωτέρω απόφασης. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί έλλειψης των νομίμων προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 ως προς την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου είναι απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 58Α ΚΦΔ, στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παραγράφων 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παραγράφου 2.

Στην υπό κρίση περίπτωση, με τις υπ' αριθ./11.03.2024 προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικών ετών 2018 και 2019 συνυπολογίστηκε πρόστιμο ανακρίβειας σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 58Α ΚΦΔ ύψους 22.685,23 € και 12.032,45 € στα φορολογικά έτη 2018 και 2019, αντίστοιχα, ενώ για τις ανωτέρω παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών ετών 2018 και 2019, είχαν ήδη επιβληθεί, με τις αρ./2023 πράξεις, πρόστιμα σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ ύψους 91.876,64 € και 49.659,96 €, αντίστοιχα, τα οποία υπερβαίνουν τα πρόστιμα ανακρίβειας της παρ. 2 λόγω υποτροπής. Ως εκ τούτου, οι υπ' αριθ./11.03.2024 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικών ετών 2018 και 2019, πρέπει να τροποποιηθούν σύμφωνα με τα ανωτέρω και να αφαιρεθούν τα ποσά προστίμων ανακρίβειας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **11.4.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, με Α.Φ.Μ. και συγκεκριμένα:

Α. Την απόρριψη αυτής ως προς τις αρ. /11.3.2024 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικών ετών 2018 & 2019, και την επικύρωση αυτών

Β. Τη μερική αποδοχή αυτής ως προς τις αρ. πρωτ. /11.03.2024 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικών ετών 2018 και 2019, αντίστοιχα, και την τροποποίηση αυτών σύμφωνα με τα ανωτέρω.

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

- Αρ. /11.03.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής

Διαφορά φόρου	34.756,55 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	17.378,28 €
Σύνολο φόρου για Καταβολή	52.134,83 €

- Αρ. /11.03.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής

Διαφορά φόρου	34.993,69 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	17.496,85 €
Σύνολο φόρου για Καταβολή	52.490,54 €

- Αρ. /11.03.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	45.370,46 €	45.370,46 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ	22.685,23 €	0,00 €
Σύνολο φόρου για Καταβολή	68.055,69 €	45.370,46 €

- Αρ. /11.03.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	24.064,89 €	24.064,89 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ	12.032,45 €	0,00 €
Σύνολο φόρου για Καταβολή	36.097,34 €	24.064,89 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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

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.