



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 09/09/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1912

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά Α. 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332239

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58) 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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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 1069/4-3-2014 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. Την από2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», Α.Φ.Μ. κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης:

α) της υπ' αρ.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^α§1 του Ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2018

β) της υπ' αρ.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^α§1 του Ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2019

γ) της υπ' αρ.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^α§1 του Ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2020

δ) της υπ' αρ.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^α§1 του Ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2021 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», Α.Φ.Μ., 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 υπ' αριθ.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του Ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, με αντικείμενο εργασιών το λιανικό εμπόριο ειδών ιματισμού, ιατροφαρμακευτικών ειδών, ειδών καλλωπισμού, λουλουδιών, φυτών, ζώων πρόστιμο ποσού 16.054,73€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 165.898,83€ (καθαρής αξίας 133.789,37€, πλέον Φ.Π.Α 24% 32.109,46€), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8 έως 13 του Ν. 4308/2014.

Με την υπ' αριθ.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του Ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, πρόστιμο ποσού 17.316,33€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 178.935,32€ (καθαρής αξίας 144.302,67€, πλέον Φ.Π.Α 24% 34.632,65€), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8 έως 13 του Ν. 4308/2014.

Με την υπ' αριθ.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του Ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο ποσού 25.113,68€ λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 259.507,94€ (καθαρής αξίας 209.280,59€, πλέον Φ.Π.Α 24% 50.227,35€), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8 έως 13 του Ν. 4308/2014.

Με την υπ' αριθ.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του Ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο ποσού 45.631,50€ λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 471.525,47€ (καθαρής αξίας 380.262,47€, πλέον Φ.Π.Α 24% 91.263,00€), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8 έως 13 του Ν. 4308/2014.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 14.02.2024 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και του Ν. 4987/2022 της Ε' Υποδιεύθυνσης Λάρισας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση των υπ' αρ./04.07.2023,/18.07.2023 &/08.09.2022 εντολών του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- 1) Παραβίαση δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, λόγω μη γνωστοποίησης επαρκών στοιχείων από τη φορολογική αρχή, στερώντας από την προσφεύγουσα τη δυνατότητα να αντικρούσει τις αποδιδόμενες παραβάσεις.
- 2) Πλημμελής η αιτιολογία του ελέγχου αναφορικά με τον χαρακτηρισμό των τραπεζικών πιστώσεων ως έσοδα της εταιρείας.
- 3) Εσφαλμένη μεθοδολογία ελέγχου. Λανθασμένη αξιολόγηση των πραγματικών περιστατικών. Τα συμπεράσματα που ελέγχου δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα ούτε στις αγοραίες συνθήκες υπό τις οποίες λειτουργεί η επιχείρηση.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος: *«Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».*

Επειδή το δικαίωμα αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Επειδή με το άρθρο 28 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου 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.....».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 79 του ΚΔΔ, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το αρ. 20 του Ν.3900/2010, στις φορολογικές διαφορές, προκειμένου να ακυρωθεί πράξη για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, αξιώνεται ρητή επίκληση και απόδειξη συνδρομής βλάβης του διοικουμένου, εξαιτίας της πλημμέλειας της πράξης.

Επειδή νομολογιακά έχει κριθεί ότι, εφόσον προβλέπεται ενδικοφανής διαδικασία, το πέρας της οποίας ορίζει και το σημείο της λήξης της διοικητικής διαδικασίας, η παράλειψη της προηγούμενης ακρόασης του διοικουμένου «καλύπτεται», όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξης προβλέπονται, πέραν της αρχικής προηγούμενης ακρόασης, και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρων οργάνων και εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν την έκδοση της αρχικής πράξης. Στην περίπτωση, μάλιστα αυτή, θα πρέπει να θεωρηθεί ως εκτελεστή διοικητική πράξη η τελικώς εκδιδόμενη, μετά την άσκηση από τον ενδιαφερόμενο της ή των ενδικοφανών προσφυγών, διότι ως οριστική διοικητική πράξη είναι η τελικώς εκδιδόμενη μετά την εξάντληση της ενδικοφανούς διαδικασίας (ΣτΕ Ολ 4447/2012).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η υπηρεσία που διενήργησε τον έλεγχο (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης), με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών της επαληθεύσεων, συνέταξε και κοινοποίησε στην προσφεύγουσα εταιρεία το με αριθμό/2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου (Σ.Δ.Ε.)- κλήση σε ακρόαση (άρθρα 28 και 62 Ν. 4987/2022 και άρθρο 6 του Ν. 2690/1999), μετά του υπ' αρ. 3536/2023 Προσωρινού Προσδιορισμού Προστίμου, συνολικού ύψους 104.116,23€, δίνοντας της την δυνατότητα εντός 20 ημερών να εκφράσει τις αντιρρήσεις της, αναφορικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Στην προσφεύγουσα εταιρεία κοινοποιήθηκαν επίσης αρχεία που περιείχαν τα δεδομένα από τις ταχυμεταφορές και τις κινήσεις των τραπεζικών της λογαριασμών, τα οποία η φορολογική αρχή είχε λάβει υπόψη της στο πλαίσιο του ελέγχου. Ανταποκρινόμενη στην προαναφερθείσα κλήση σε ακρόαση, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε στην ανωτέρω φορολογική αρχή τα με αρ. πρωτ./ΛΑΡ/21.11.2023 και/ΛΑΡ/24.11.2023 υπομνήματα, τα οποία ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο, χωρίς ωστόσο να διαφοροποιήσουν την κρίση του, ως προς τις αποδιδόμενες παραβάσεις.

Επειδή από το περιεχόμενο των δύο υπομνημάτων που κατέθεσε η προσφεύγουσα εταιρεία στην φορολογική αρχή συνάγεται ότι της χορηγήθηκαν επαρκή στοιχεία, στα οποία βασίστηκε ο έλεγχος. Εξάλλου, όλο το αποδεικτικό υλικό ήταν ανά πάσα στιγμή διαθέσιμο και προσβάσιμο στην προσφεύγουσα εταιρεία και από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτει να υποβλήθηκε αίτημα χορήγησης αντιγραφών, κρίσιμων κατά την ίδια εγγράφων, που να απορρίφθηκε. Η προσφεύγουσα, δε, αρκείται σε μία αόριστη και γενικόλογη επίκληση μη χορήγησης επαρκών στοιχείων, χωρίς να αναφέρεται σε συγκεκριμένα αιτήματα που δεν ικανοποιήθηκαν από την ελεγκτική αρχή.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, είναι πρόδηλο ότι η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του Ν. 4897/2022 τηρήθηκε ουσιαστικά και νόμιμα και τα όσα περί του αντιθέτου ισχυρίζεται η προσφεύγουσα εταιρεία απορρίπτονται ως αβάσιμα.

Αναφορικά με τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό

Επειδή στο άρθρο 23 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 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 με το άρθρο 62 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον 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 28§2 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα 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 64 του Ν. 4987/2022 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 στο άρθρο 1§2 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας..... 3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή στο άρθρο 5 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) 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..... 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. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων..... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.....».

Επειδή στο άρθρο 12 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) 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. ...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 σύμφωνα με το άρθρο 13 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 και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση.....».

Επειδή με το άρθρο 58α του Ν.4987/2022 ορίζεται 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 ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα...».

Επειδή 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.ά.).... 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. 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.... ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα 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 (παραβαση 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.). ... [σκεπτικό της 884/16 απόφασης του ΣτΕ]

Επειδή με το άρθρο 65 του Ν.4987/2022 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 στην προκειμένη περίπτωση από τα διαλαμβανόμενα στην από2024 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και 4987/2022 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης (Ε' Υποδιεύθυνσης Λάρισας) προκύπτουν τα ακόλουθα:

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της ως άνω υπηρεσίας διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία κατά τα φορολογικά έτη 2018-2019-2020-2021 δεχόταν παραγγελίες τηλεφωνικά και μέσω διαδικτύου και εν συνεχεία έστελνε τα εμπορεύματα στους πελάτες μέσω των εταιρειών, και Για την πληρωμή των εμπορευμάτων από τους πελάτες χρησιμοποιούνταν η μέθοδος της αντικαταβολής, η κατάθεση μετρητών στους τραπεζικούς της λογαριασμούς και η πληρωμή μέσω πιστωτικής κάρτας.

Η ελεγκτική αρχή προκειμένου να προσδιορίσει την πραγματική φορολογητέα ύλη στα υπό κρίση φορολογικά έτη άθροισε αρχικά το σύνολο των πιστώσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας εταιρείας, που αφορούσαν σε πώληση εμπορευμάτων, την αξία των οποίων στην συνέχεια μείωσε με τις χρεώσεις που αφορούσαν επιστροφές χρημάτων. Επιπλέον, έλαβε υπόψη του τις καταστάσεις που απέστειλαν οι εταιρείες ταχυμεταφορών στην Ελλάδα, απ' όπου προέκυπταν οι αξίες από όλες τις αποστολές εμπορευμάτων, για τις οποίες είχε εισπραχθεί αντίτιμο.

Ακολούθως και δεδομένου ότι η αξία που κατέβαλε ο εκάστοτε πελάτης περιλάμβανε και τον Φ.Π.Α. η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε την καθαρή αξία των πωλήσεων (χωρίς τον Φ.Π.Α.) με την μέθοδο της εσωτερικής υφαίρεσης, (διαιρώντας την συνολική αξία με τον συντελεστή 1,24 %), την οποία στην συνέχεια συνέκρινε με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος. Η αντιπαραβολή πραγματοποιήθηκε σε επίπεδο μηνός με τα δεδομένα των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. των αντίστοιχων φορολογικών περιόδων. Από την εν λόγω σύγκριση διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία στα υπό κρίση φορολογικά έτη δεν εξέδωσε αποδείξεις λιανικής πώλησης για πραγματοποιηθείσες πωλήσεις συνολικής αξίας 165.898,83 το 2018, 178.935,32€ το 2019, 259.507,84€ το 2020, και 471.525,47€ το 2021.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία φέρει το βάρος της πλήρης απόδειξης των ισχυρισμών της, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή περιορίζεται στην αόριστη άρνηση της πραγματικής βάσης του ελέγχου χωρίς να προσκομίζει κανένα αποδεικτικό που να ανατρέπει τον προσδιορισμό από τον έλεγχο της αξίας των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων.

Επειδή η επικαλούμενη απόφαση 459/2022 του Δ. Πρ. Ηρακλείου ως προς το σκεπτικό της ουδεμία σχέση έχει με την παρούσα υπόθεση, δεδομένου ότι εν προκειμένω στις τραπεζικές πιστώσεις μετρητών προέκυπτε το όνομα πελάτη ή ο αριθμός παραγγελίας, ενώ και στις πληρωμές με πιστωτικές κάρτες υπήρχε ειδική παρατήρηση «CREDIT CARDS ENTRY» ή «ClearanceCards» ή «ClearanceDias». Άλλωστε στην υπό κρίση περίπτωση οι πιστώσεις πραγματοποιήθηκαν σε τραπεζικούς λογαριασμούς της εταιρείας και όχι σε φυσικό πρόσωπο, ώστε να απαιτείται να αποκλειστεί το ενδεχόμενο ορισμένες πιστώσεις να μην αφορούν την επαγγελματική του δραστηριότητα.

Επειδή από κανένα σημείο της έκθεσης ελέγχου δεν προκύπτει ότι λήφθηκε υπόψη το σύνολο των τραπεζικών πιστώσεων, όπως εσφαλμένα υποστηρίζει η προσφεύγουσα. Αντίθετα, ο έλεγχος έλαβε υπόψη αποκλειστικά τις πιστώσεις από κατάθεση μετρητών με αιτιολογία που να παραπέμπει σε αγορά (αιτιολογία με όνομα πελάτη, αριθμό παραγγελίας, κλπ) και τις πιστώσεις από πληρωμές μέσω πιστωτικής κάρτας με φράσης «CREDIT CARDS ENTRY» ή «ClearanceCards» ή «ClearanceDias». Συνεπώς, είναι έκδηλο, βάσει της κοινής λογικής, των διδαγμάτων της κοινής πείρας και των συναλλακτικών ηθών ότι οι εν λόγω πιστώσεις αφορούν έσοδα της προσφεύγουσας από πώληση εμπορευμάτων.

Επειδή σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, όπως ευχερώς προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου της φορολογικής αρχής οι επιστροφές εμπορευμάτων λήφθηκαν υπόψη στο στάδιο προσδιορισμού της αποκρυσβαίας φορολογητέας ύλης.

Επειδή περαιτέρω, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται μεταξύ άλλων ότι τα ποσά των 5,00€ που εισπράττονταν από τους πελάτες, όταν αυτοί επέλεγαν να πληρώσουν με αντικαταβολή δεν αποτελούσαν είσπραξη ή κέρδος για την επιχείρηση, αλλά αποδίδονταν στην συνεργαζόμενη εταιρεία ταχυμεταφορών. Ωστόσο, το ποσό των 5,00€ που αντιστοιχεί στην επιβάρυνση λόγω πληρωμής με αντικαταβολή, αποτελεί έσοδο της επιχείρησης κατά τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 1 ν. 4172/2013, καθώς εισπράττεται από την επιχείρηση (μέσω της εταιρείας ταχυμεταφορών) και ως εκ τούτου η προσφεύγουσα εταιρεία όφειλε να το λογίζει ως ακαθάριστο έσοδο στα λογιστικά της αρχεία (βιβλία). Πέραν τούτου για το εν λόγω έσοδο υπήρχε αντίστοιχα έξοδο (έστω συνολικό για περισσότερες παραδόσεις με αντικαταβολή) που αποδιδόταν στις εταιρείες ταχυμεταφορών για την αντίστοιχη περίοδο. Τα έξοδα δε αυτά καταχωρούνταν στα

λογιστικά της αρχεία (βιβλία) συνδιαμορφώνοντας έτσι τα αποτελέσματα (κέρδη/ζημιές) της κάθε περιόδου.

Επειδή οι διαπιστωθείσες από τον έλεγχο αποκλίσεις ήταν ιδιαίτερα εκτενούς μεγέθους και συχνότητας, ήτοι εμφανίζονται αποκλίσεις σε όλες τις αντιπαραβολές σε επίπεδο μηνός για όλα τα ελεγχόμενα έτη 2018-2021, πλην του μηνός Δεκεμβρίου 2021. Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί χρονικής απόστασης μεταξύ της έκδοσης ΑΛΠ και της είσπραξης του αντιτίμου θα μπορούσε να έχει βάση, αν ο έλεγχος διαπίστωνε αρνητικό αποτέλεσμα κατά την αντιπαραβολή δεδομένων σε πολλούς μήνες και όχι μόνο στο μήνα του Δεκεμβρίου 2021. Αντίθετα, το αρνητικό αποτέλεσμα κατά την αντιπαραβολή δεδομένων μόνο στο μήνα του Δεκεμβρίου 2021 καταδεικνύει τη συστηματική απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι σαφώς και ειδικώς αιτιολογημένες, με αναλυτική αναφορά στις οικείες εκθέσεις ελέγχου στο νομικό πλαίσιο που ρυθμίζει την έκδοσή τους και στα πραγματικά περιστατικά που υπάγονται σε αυτό.

Συνεπώς, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας περί του αντιθέτου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ. ηλεκτρονικής υποβολής/.....2024 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση υπόχρεης εταιρείας- καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του Ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης

Είδος παράβασης	Ποσό
Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων (Πρόστιμο παρ. 1 ^α αρ. 58 Ν. 4987/2022)	16.054,73€

Υπ' αριθ.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του Ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης

Είδος παράβασης	Ποσό
Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων (Πρόστιμο παρ. 1 ^α αρ. 58 Ν. 4987/2022)	17.316,33€

Υπ' αριθ.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του Ν. 4987/2022
φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης

Είδος παράβασης	Ποσό
Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων (Πρόστιμο παρ. 1 ^α αρ. 58 Ν. 4987/2022)	25.113,68€

Υπ' αριθ.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του Ν. 4987/2022
φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης

Είδος παράβασης	Ποσό
Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων (Πρόστιμο παρ. 1 ^α αρ. 58 Ν. 4987/2022)	45.631,50€

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

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.