



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 20/01/2025

Αριθμός απόφασης: 57

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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 (ΑΑΔΕ)».

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

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 με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, κάτοικος, κατά τον υπ' αριθμ.

.....Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου άρθρου 57 ν. 5104/2024, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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 τον υπ' αριθ.Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου άρθρου 57 του ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επιβλήθηκαν στην προσφεύγουσα πρόστιμα συνολικού ύψους 12.662,77€. Ειδικότερα τα πρόστιμα που επιβλήθηκαν στην προσφεύγουσα αναλύονται ως κάτωθι:

- Πρόστιμο ύψους 2.500,00€, λόγω μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων (βιβλίων), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 9 παρ. 1 στ' και 5 παρ. 1 του Ν.4308/2014 σε συνδυασμό με το άρθρο 13 παρ. 1 του ν.5104/2024. Η εν λόγω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 57 παρ. 1 του ν.5104/2024.

- Πρόστιμο ύψους 10.162,77€ (Φ.Π.Α. 84.544,53€ Χ 24% = 20.290,69€ + 205,00€ Χ 17%=34,85€. Σύνολο 20.325,54€ Χ 50%=10.162,77€), λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,9 και 11 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) καθώς και του άρθρου 13 παρ. 1 του ν.5104/2024. Η εν λόγω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 57 παρ. 6 του ν.5104/2024.

Ιστορικό

Σύμφωνα με την υπ' αριθμ.εντολή μερικού ελέγχου γραφείου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος, Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), καθώς και έλεγχος για την ορθή τήρηση των βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τις φορολογικές περιόδους 01.01.2018- 31.12.2018 και 01.01.2019-31.12.2019. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε όσον αφορά την ορθή εφαρμογή των διατάξεων των Ε.Λ.Π. και του Φ.Π.Α. διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα υπέπεσε στις κάτωθι παραβάσεις:

A/A	Περιγραφή
1	Ανακριβής υποβολή περιοδικών δηλώσεων 1 ^{ου} , 2 ^{ου} , 3 ^{ου} και 4 ^{ου} τριμήνου έτους 2018
2	Ανακριβής υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων 8 ^{ου} και 9 ^{ου} μήνα έτους 2018 λόγω μη δήλωσης/καταχώρησης δύο τιμολογίων πώλησης σε πελάτες στην Κύπρο.
3	Μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., για τη φορολογική περίοδο 01.01.2018 – 31.12.2018.
4	Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 01.01.2018-31.12.2018.
5	Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 01.01.2018-31.12.2018.
6	Ανακριβής υποβολή περιοδικών δηλώσεων 1 ^{ου} , 2 ^{ου} , 3 ^{ου} και 4 ^{ου} τριμήνου έτους 2019

7	Μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π, για τη φορολογική περίοδο 01.01.2019 – 31.12.2019.
8	Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 01.01.2019-31.12.2019.

Για τις ως άνω διαπιστωθείσες παραβάσεις συντάχθηκε το με αριθμ.Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), βάσει του άρθρου 33 του ν.5104/2024 και εκδόθηκαν οι σχετικοί προσωρινοί προσδιορισμοί προστίμων, φορολογικών περιόδων 01.01.2018-31.12.2018 και 01.01.2019-31.12.2019. Η προσφεύγουσα προς αντίκρουση του ως άνω Σ.Δ.Ε. υπέβαλε στο Κ.Ε.Φ.Ο.Μ.Ε.Π. το υπ' αριθμ. πρωτ.Υπόμνημα. Από τον έλεγχο δεν έγιναν δεκτές οι αιτιάσεις της προσφεύγουσας όπως αυτές συμπεριλήφθηκαν στο ως άνω υπόμνημα και εν συνεχεία συντάχθηκε η απόέκθεση μερικού ελέγχου βάση των διατάξεων Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. και μεταξύ άλλων εκδόθηκε και η προσβαλλόμενη πράξη, στην οποία περιλαμβάνονται οι παραβάσεις με α/α 7 και 8 του ως άνω πίνακα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Ως προς τη διαπίστωση του ελέγχου περί μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων, δεν υποχρεούται σε τήρηση καθεστώτος θεωρημένης αποθήκης σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο ν.4308/2014 και το σύστημα απογραφής που τηρεί είναι σύμφωνο με τον προαναφερθέντα νόμο. Τηρείται βιβλίο παγίων και η απογραφή των εμπορευμάτων διενεργείται με τις κατηγορίες να βασίζονται στη βασική περιγραφή του είδους και κυρίως της αξίας κτήσης. Η επαλήθευση της αποτίμησης των αποθεμάτων, είναι δυνατόν να επιτευχθεί αν υπολογιστούν οι ποσότητες αγορών συναρτήσει των ποσοτήτων πωλήσεων. Αυθαίρετα λοιπόν επιρρίπτεται στην εν λόγω έκθεση ελέγχου η αποτίμηση των εμπορευμάτων απογραφής στα ακαθάριστα έσοδα προκαλώντας τεράστια προσαύξηση εσόδων και έναν αβάσιμο και ανυπόστατο καταλογισμό προστίμου. Επιπλέον στην παρ. 2 της έκθεσης ελέγχου διαπιστώθηκε ότι έχει γίνει ορθή τήρηση των λογιστικών βιβλίων, ορθή έκδοση φορολογικών στοιχείων και ορθή μεταφορά των δεδομένων των βιβλίων στις οικείες φορολογικές δηλώσεις. Επιπρόσθετα, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε η ύπαρξη απογραφής σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο αρ. 4 παρ. 4 του ν.4308/2014. Προς επίρρωση των ανωτέρω έχουν ήδη προσκομιστεί όλα τα απαραίτητα δικαιολογητικά στον έλεγχο.

2) Ως προς τη διαπίστωση του ελέγχου περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 84.749,53€ που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2019, υποβλήθηκε εμπρόθεσμα η δήλωση φορολογίας εισοδήματος υπ' αριθμ.με συνολικά ακαθάριστα έσοδα 959.056,67€. Εκδίδονται όλα τα προσήκοντα παραστατικά εσόδων μόλις πραγματοποιούνται οι συναλλαγές. Ωστόσο, κάποιες πληρωμές και εξοφλήσεις μπορεί να πραγματοποιηθούν τμηματικά λόγω αδυναμίας άμεσης εξόφλησης των πελατών ή να πραγματοποιούνται σε μεταγενέστερο χρόνο μέσω τραπεζικής κατάθεσης. Όλα τα ανωτέρω έχουν επαρκώς τεκμηριωθεί στον έλεγχο και έχουν προσκομιστεί και τα προσήκοντα προς τούτο δικαιολογητικά. Ο έλεγχος δεν πραγματοποίησε διασταύρωση των εκδοθέντων παραστατικών εσόδων με τις χρηματικές καταθέσεις τις οποίες αυθαίρετα έκρινε και χαρακτήρισε προσαύξηση περιουσίας, μολοντί είχε στη διάθεση του όλα τα

απαραίτητα δικαιολογητικά και τα λογιστικά στοιχεία της επιχείρησης. Προς επίρρωση των ανωτέρω έχουν ήδη προσκομιστεί όλα τα απαραίτητα δικαιολογητικά στον έλεγχο.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1 «Πεδίο εφαρμογής» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

«2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:

...γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 2 «Καθορισμός μεγέθους οντοτήτων (παρ. 1 έως 4 άρθρου 3 Οδηγίας 2013/34/ΕΕ)» ορίζεται ότι:

«1. Οι οντότητες κατατάσσονται με βάση το μέγεθός τους στις παρακάτω κατηγορίες των παρ. 2 έως 6.

2. Πολύ μικρές οντότητες είναι οι οντότητες οι οποίες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια σε δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

α) Σύνολο ενεργητικού (περιουσιακών στοιχείων): τετρακόσιες πενήντα χιλιάδες (450.000) ευρώ.

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: εννιακόσιες χιλιάδες (900.000) ευρώ.

γ) Μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου: δέκα (10) άτομα.

3. Ειδικά οι οντότητες της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 1 εντάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων με μόνη προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει το ποσό του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ. ...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 3 «Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

«1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.

2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού.

3. Η τήρηση των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου γίνεται με τρόπο ανάλογο του μεγέθους και της φύσης της οντότητας και σύμφωνα με τον παρόντα νόμο.

...11. Η οντότητα της παρ. 2(γ) του άρθρου 1 που εμπίπτει στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων και επιλέγει, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο, να καταρτίσει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της παρ. 8 του άρθρου 16 δύναται να μην τηρήσει τα αρχεία της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου.

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

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

β) Τα πάσης φύσεως κέρδη.

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

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

ε) Τις πάσης φύσεως ζημίες.

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

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 4 «Άλλα λογιστικά αρχεία» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

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

2. **Αρχείο ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων.** Στο αρχείο αυτό, με τήρηση αναλυτικής μερίδας, παρακολουθείται η αξία κτήσης κατά την αρχική αναγνώριση, καθώς και κάθε επακόλουθη μεταβολή, δηλαδή προσθήκη, αναπροσαρμογή, απομείωση, διαγραφή και απόσβεση επί του παγίου, με ένδειξη των σωρευτικών ποσών και των ποσών που αφορούν την περίοδο αναφοράς. Στο αρχείο αυτό παρακολουθούνται και τα πλήρως αποσβεσμένα πάγια τα οποία εξακολουθούν να πληρούν τον ορισμό του παγίου περιουσιακού στοιχείου, είτε εξακολουθούν να είναι σε λειτουργία είτε όχι.

...4. **Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων:** Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται:

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

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

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

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

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» 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.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9 «Περιεχόμενο τιμολογίου» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

«1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

... στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο. ...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 16 «Ορισμός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

«...6. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων καταρτίζονται, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα υποδείγματα του Παραρτήματος Β: υπόδειγμα Β.1.1 ή Β.1.2 (Ισολογισμός), Β.2 (Κατάσταση Αποτελεσμάτων, Β.2.1 ή Β.2.2), Β.3 (Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης) και Β.4 (Κατάσταση Χρηματοροών).

7. Οι πολύ μικρές οντότητες δύνανται, εναλλακτικά της παραγράφου 6 του παρόντος άρθρου, να καταρτίζουν συνοπτικό Ισολογισμό του υποδείγματος Β.5 και συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6, εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά από άλλη νομοθεσία.

8. Οι πολύ μικρές οντότητες της παρ. 2(γ) του άρθρου 1 του παρόντος νόμου δύνανται, εναλλακτικά της παραγράφου 7, να καταρτίζουν μόνο την Κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6, εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά από άλλη νομοθεσία. ...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 20 «Επιμέτρηση αποθεμάτων και υπηρεσιών» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

«1. Τα αποθέματα αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης.

2. Το κόστος κτήσης των αποθεμάτων περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσουν αυτά στην παρούσα θέση και κατάστασή τους.

...6. Μετά την αρχική αναγνώριση, τα αποθέματα επιμετρώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

7. Το κόστος κτήσης του τελικού αποθέματος:

α) Προσδιορίζεται, σύμφωνα με τη μέθοδο «Πρώτο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν» (FIFO) ή τη μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου ή άλλη τεκμηριωμένα γενικά αποδεκτή μέθοδο. Η χρήση της μεθόδου «Τελευταίο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν» (LIFO) δεν επιτρέπεται.

β) Η ίδια μέθοδος χρησιμοποιείται για όλα τα αποθέματα που έχουν παρόμοια φύση και χρήση από την οντότητα. Για αποθέματα με διαφορετική φύση ή χρήση διαφορετικές μέθοδοι μπορεί να δικαιολογούνται.

γ) Το κόστος αποθεμάτων που δεν είναι συνήθως αντικαταστατά, καθώς και των αγαθών ή υπηρεσιών που παράγονται και προορίζονται για ειδικά έργα, προσδιορίζεται με τη μέθοδο του εξατομικευμένου κόστους.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 13 «Λογιστικά αρχεία – βιβλία και στοιχεία» του ν.5104/2024 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 σύμφωνα με το άρθρο 57 «Παραβάσεις σχετικές με την απεικόνιση των οικονομικών συναλλαγών» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«1. Σε πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το οποίο, κατά παράβαση του άρθρου 13, δεν τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, επιβάλλεται πρόστιμο δύομισι χιλιάδων (2.500) ευρώ.

...5. Σε πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δεν εκδίδει λογιστικά αρχεία ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή λογιστικά αρχεία (παραστατικά), για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), επιβάλλεται πρόστιμο πεντακοσίων (500) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, αν είναι υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και χιλίων (1.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, αν είναι υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Ειδικά σε πρόσωπο που δεν υποβάλλει ή υποβάλλει ανακριβή στοιχεία αναφορικά με τις υποχρεώσεις του κατά την παρ. 8 του άρθρου 62 του ν. 4170/2013 (Α' 163), επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ.

6. Σε πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δεν εκδίδει παραστατικά πώλησης (φορολογικά στοιχεία) ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται 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) 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. ...»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1003/31.12.2014 με θέμα «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»:

«... Άρθρο 4 Άλλα λογιστικά αρχεία

Παράγραφος 10

4.10.1 Δεν απαιτείται η τήρηση ξεχωριστού αρχείου για τις πληροφορίες του άρθρου 4, όταν οι ίδιες πληροφορίες είναι διαθέσιμες από άλλα αρχεία που τηρεί η οντότητα ή από συνδυασμό αρχείων.

Λοιπές επεξηγήσεις επί του άρθρου

4.1 Σημειώνεται ότι οι οντότητες της περίπτωσης 2(γ) του άρθρου 1 που, σύμφωνα με το νόμο, δύνανται να συντάσσουν μόνο κατάσταση αποτελεσμάτων (απαλλασσόμενες από την υποχρέωση σύνταξης ισολογισμού), δεν έχουν υποχρέωση τήρησης των αρχείων των παραγράφων 6 (Αρχείο

λοιπών περιουσιακών στοιχείων), 7 (Αρχείο λογαριασμών καθαρής θέσης) και 8 (Αρχείο λογαριασμών υποχρεώσεων) του παρόντος άρθρου.

...Άρθρο 30: Απλοποιήσεις και απαλλαγές

Παράγραφος 3

30.3.1 Με την παράγραφο 3 ορίζεται ότι οι πολύ μικρές οντότητες της περίπτωσης (γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 1 (ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ.) των οποίων ο ετήσιος καθαρός κύκλος εργασιών από πωλήσεις αγαθών δεν υπερβαίνει το ποσό των 150.000 ευρώ έχουν τη δυνατότητα να μην διενεργούν απογραφή των αποθεμάτων τους στο τέλος της περιόδου. Στην περίπτωση αυτή αντιμετωπίζουν τις αγορές της περιόδου που δεν διενεργούν απογραφή ως έξοδο στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

30.3.2 Εάν η περίοδος (φορολογικό έτος) είναι μικρότερη του 12μήνου (πχ. έναρξη κατά τη διάρκεια της περιόδου), ο κύκλος εργασιών για την υποχρέωση διενέργειας απογραφής αποθεμάτων υπολογίζεται με αναγωγή σε ετήσια βάση. Διευκρινίζεται ότι το χρονικό διάστημα ίσο ή μεγαλύτερο των (15) ημερών λογίζεται ως μήνας ενώ το χρονικό διάστημα που είναι μικρότερο των 15 ημερών δεν λαμβάνεται υπόψη, αλλά κατά πάγια πρακτική προσμετρείται το σύνολο του κύκλου εργασιών για την αναγωγή σε ετήσια βάση. Στην περίπτωση που η οντότητα λειτούργησε στην πρώτη ετήσια περίοδο για χρονικό διάστημα μικρότερο των τεσσάρων μηνών, δεν γίνεται αναγωγή σε ετήσια βάση για το διάστημα αυτό.»

Ως προς την μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων
Επειδή με την προσβαλλόμενη πράξη επιβλήθηκε το πρόστιμο του άρθρου 57 παρ. 1 του ν.5104/2024 ύψους 2.500,00€ περί μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων (μη τήρηση μητρώου παγίου και με αξιόπιστο τρόπο βιβλίο απογραφής) και δεν αφορά σε πρόστιμο που προέκυψε λόγω προσάυξησης των ακαθαρίστων εσόδων, από τον έλεγχο, με το ποσό των εμπορευμάτων λήξης.

Επειδή σύμφωνα με την υποβληθείσα από την προσφεύγουσα υπ' αριθμ.κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (έντυπο Ε3), φορολογικού έτους 2019 η προσφεύγουσα εντάσσεται στις πολύ μικρές οντότητες του άρθρου 1 παρ. 2γ του ν.4308/2014 και έχει δηλωθεί κύκλος εργασιών ύψους 959.056,67€.

Επειδή σύμφωνα με την Α.1293/2019 προβλέπονται, μεταξύ άλλων, ως ελεγκτικές επαληθεύσεις:

- α) η πραγματοποίηση κλειστής αποθήκης σε δύο (2) τουλάχιστον είδη ανά ελεγχόμενη χρήση, επιλεκτικά με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, υποχρεωτικά σε όσους πωλούν αποκλειστικά χονδρικώς και όπου είναι εφικτό στα πρόσωπα που πωλούν χονδρικώς και λιανικώς ή αποκλειστικά λιανικώς και
- β) ο έλεγχος ορθής αποτίμησης για δύο (2) τουλάχιστον είδη επιλεκτικά με βάση τη τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία.

Επειδή, δεν κατέστη εφικτό από τον έλεγχο να πραγματοποιηθούν οι ως άνω ελεγκτικές επαληθεύσεις. Ειδικότερα, σύμφωνα με την απόέκθεση μερικού ελέγχου βάση των

διατάξεων Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ., η προσφεύγουσα διαθέτει ένα κεντρικό κατάστημα και έξι αποθήκες. Τα εμπορεύσιμα εμπορεύματα φορολογικών περιόδων 01.01.2018 – 31.12.2018 και 01.01.2019 – 31.12.2019 της προσφεύγουσας δεν περιγράφονται αναλυτικά, διακριτά κατ' είδος και με πληρότητα στο προσκομισθέν στον έλεγχο βιβλίο απογραφής σε σχέση με τα προσκομισθέντα στον έλεγχο τιμολόγια πώλησης που είχε εκδώσει, με αποτέλεσμα να μην είναι εφικτός ο διαχωρισμός τους και να μην είναι δυνατό να πραγματοποιηθούν οι ελεγκτικές επαληθεύσεις : α) της κλειστής αποθήκης και β) της ορθής αποτίμησής τους.

Επειδή επιπλέον από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν τήρησε μητρώο παγίων για το κρινόμενο φορολογικό έτος, ως όφειλε, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις.

Ως εκ τούτου, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω ορθά επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα από τη φορολογική αρχή η παράβαση της μη συμμόρφωσης με το άρθρο 13 του Κ.Φ.Δ. και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς την μη έκδοση φορολογικών στοιχείων που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2019.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι από τον έλεγχο δεν πραγματοποιήθηκε διασταύρωση των εκδοθέντων παραστατικών εσόδων με τις χρηματικές καταθέσεις οι οποίες αυθαίρετα κρίθηκαν και χαρακτηρίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας, μολονότι είχε στη διάθεση του όλα τα δικαιολογητικά και τα λογιστικά στοιχεία της επιχείρησης.

Επειδή με την προσβαλλόμενη πράξη δεν καταλογίστηκαν διαφορές από προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 84.749,53€ που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. ύψους 20.325,54€. Το εν λόγω ποσό μη έκδοσης προέκυψε ως κάτωθι:

A/A	Περιγραφή	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α. 24%	Φ.Π.Α. 17%
1	Από τον έλεγχο των τραπεζικών πιστώσεων/καταθέσεων που ζητήθηκαν με το υπ' αριθμ. πρωτ. αίτημα παροχής πληροφοριών και την επεξεργασία των υποβληθέντων υπομνημάτων της προσφεύγουσας διαπιστώθηκαν πιστώσεις που δεν αιτιολογήθηκαν ή δεν αιτιολογήθηκαν επακριβώς.	58.022,48	13.925,40	
2	Από τον έλεγχο των τραπεζικών πιστώσεων διαπιστώθηκαν διαφορές μεταξύ των εκδοθέντων τιμολογίων και των καταθέσεων των πελατών της προσφεύγουσας (μεγαλύτερες καταθέσεις πελατών σε σχέση με τα εκδοθέντα τιμολόγια πώλησης)	22.052,83	5.292,68	
3	Από τον έλεγχο των πιστώσεων μέσω των τερματικών POS, διαπιστώθηκαν μη δηλωθέντα έσοδα από τη μη έκδοση τιμολογίων πώλησης ενώ είχαν εκδοθεί αποδείξεις από τα POS.	3.833,22	919,97	
4	Από τον έλεγχο και τη διασταύρωση δεδομένων των καταστάσεων φορολογικών στοιχείων πελατών προμηθευτών διαπιστώθηκαν μη δηλωθέντα έσοδα από τη μη έκδοση τιμολογίου πώλησης.	841,00	152,64	34,85
Σύνολο		84.749,53	20.325,54	

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εκδίδονται όλα τα προσήκοντα παραστατικά εσόδων μόλις πραγματοποιούνται οι συναλλαγές ωστόσο κάποιες πληρωμές και εξοφλήσεις μπορεί να

πραγματοποιηθούν τμηματικά λόγω αδυναμίας άμεσης εξόφλησης των πελατών ή να πραγματοποιηθούν σε μεταγενέστερο χρόνο μέσω τραπεζικής κατάθεσης.

Επειδή ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι γενικός και αόριστος, δεν επικαλείται συγκεκριμένες πιστώσεις και δεν προσκομίζονται φορολογικά στοιχεία προκειμένου να αιτιολογηθούν πιστώσεις/καταθέσεις για τις οποίες κρίθηκε ότι δεν έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία.

Επειδή η εμπρόθεσμη υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος δεν επιδρά στην επιβολή του κρινόμενου προστίμου.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της και την **επικύρωση** του υπ' αριθμ.Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου άρθρου 57 ν. 5104/2024, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:
Πράξη Επιβολής Προστίμου (Αριθ. Πράξης): 12.662,77€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

Σ η μ ε ί ω η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.