



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 13/01/2025

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

Αριθμός απόφασης: 43

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
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 (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),
- δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης 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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 20/09/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ: , κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ:

- α) της υπ' αριθ. /26.08.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020,
- β) της υπ' αριθ. /26.08.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021,
- γ) της υπ' αριθ. /26.08.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020,
- δ) της υπ' αριθ. /26.08.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2021 – 31/12/2021,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ./26.08.2024 και/26.08.2024 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2020 και 2021 αντίστοιχα, και τις υπ' αριθ./26.08.2024 και/26.08.2024 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 01/01/2020 – 31/12/2020 και 01/01/2021 – 31/12/2021 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

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

Επί της από 20/09/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του , 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./26.08.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, ασκούντα επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικείμενο το χονδρικό και λιανικό εμπόριο ψαριών και τις υπηρεσίες παροχής γευμάτων χωρίς παροχή καθίσματος, κύριος φόρος ποσού 23.614,33€ πλέον προστίμου ανακρίβειας άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 11.807,17€, ήτοι συνολικό ποσό 35.421,50€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών του, με την προσθήκη ποσού 61.462,43€, λόγω μη έκδοσης 2.766 φορολογικών στοιχείων εσόδων (ΑΠΥ) συνολικής καθαρής αξίας 61.462,43€ πλέον ΦΠΑ 7.990,12€.

Με την υπ' αριθ./26.08.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 4.055,90€ πλέον προστίμου ανακρίβειας άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 2.027,95€, ήτοι συνολικό ποσό 6.083,85€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών του, με την προσθήκη ποσού 18.187,88€, λόγω μη έκδοσης 669 φορολογικών στοιχείων εσόδων (ΑΠΥ) συνολικής καθαρής αξίας 18.187,88€ πλέον ΦΠΑ 2.364,42€.

Με την υπ' αριθ./26.08.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση από το φόρο εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου ποσού 592,05€ και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2020 – 31/12/2020, κύριος φόρος ποσού 7.398,06€, λόγω διαπίστωσης αποκρυβισών φορολογητέων εκροών ποσού 61.462,43€ πλέον ΦΠΑ 7.990,12€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων (ΑΠΥ).

Με την υπ' αριθ./26.08.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2021 – 31/12/2021, κύριος φόρος ποσού 3.173,14€ πλέον προστίμου ανακρίβειας άρθρου 58Α Ν.4987/2022 ποσού 404,36€, λόγω α) μη αναγνώρισης του πιστωτικού υπολοίπου φόρου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 592,05€ και β) διαπίστωσης αποκρυβισών φορολογητέων εκροών ποσού 18.187,88€ πλέον ΦΠΑ 2.364,42€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων (ΑΠΥ).

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 26/08/2024 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και ΦΠΑ (ν.2859/2000) του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, που συντάχθηκαν σε εκτέλεση της/20.06.2024 εντολής του Προϊσταμένου του. Είχε προηγηθεί η έκδοση των υπ' αριθ./16.07.2024 και/16.07.2024 πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για τις παραβάσεις απόκρυψης φορολογητέας ύλης από επιχειρηματική δραστηριότητα που διαπιστώθηκαν με την από 09/05/2024 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Α' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ, που συντάχθηκε σε εκτέλεση των υπ' αριθ./2023 και/2023 εντολών του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να τροποποιηθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Ελλιπής – Ανακριβής – Εσφαλμένη και μη ορθή μέθοδος αντιπαραβολικού ελέγχου που παρήγαγε λανθασμένα και ανακριβή αποτελέσματα.
2. Έλλειψη αιτιολογίας ή άλλως ανεπαρκής αιτιολογία. Μη εξέταση του υπομνήματος που υπέβαλε κατόπιν κοινοποίησης του σημειώματος διαπιστώσεων και των προσωρινών προσδιορισμών εισοδήματος και ΦΠΑ.

Επειδή, με το άρθρο 76 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, με το άρθρο 33 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «*1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. 2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο...*».

Επειδή, με το άρθρο 36 παρ. 6 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου)...*».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν.2690/1999 ορίζεται ότι: «*1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική,*

επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης....».

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). Η δε καταλογιστική πράξη 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 (ΣτΕ 2056/1994, ΔΕφΘεσ 41/2002).

Επειδή, με το άρθρο 171 του Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999) ορίζεται ότι: «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... 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, με το άρθρο 27 του ΚΦΔ 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... 8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί...».

Επειδή, με το άρθρο 21 του Ν.4172/2013 (ΚΦΕ) 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... 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία...».

Επειδή, με το άρθρο 2 του Ν.2859/2000 (ΦΠΑ) ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα...».

Επειδή, με το άρθρο 19 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής

των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή... ».

Επειδή, με το άρθρο 21 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Ο συντελεστής του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) ορίζεται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) στη φορολογητέα αξία. Για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του παρόντος, ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε δεκατρία τοις εκατό (13%)...».

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «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, με το άρθρο 3 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ίδιου νόμου 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.... 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...».

Επειδή, με το άρθρο 8 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας... 7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας...».

Επειδή, με το άρθρο 12 του ίδιου νόμου 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...».

Επειδή, με το άρθρο 13 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής...».

Επειδή, με το άρθρο 58 του Ν.4987/2022, που κωδικοποίησε τον Ν.4174/2013 που ίσχυε κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη, ορίζεται ότι: «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:... γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση...».

Επειδή, με το άρθρο 58Α του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «...2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από τη μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στις από 26/08/2024 εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, οι οποίες εδράζονται επί της από 09/05/2024 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Α' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ, προκύπτει ότι αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμό 421/2020 ανώνυμη καταγγελία, σύμφωνα με την οποία στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, δεν εκδίδονται τα προβλεπόμενα εκ του νόμου παραστατικά για την πώληση ιχθύων, ακόμα και στις περιπτώσεις πληρωμής με κάρτα εκ μέρους των πελατών της.

Προς αξιοποίηση της προαναφερθείσας καταγγελίας και σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 268/02.02.2021 εντολής ελέγχου, συνεργείο ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ μετέβη στην έδρα της επιχείρησης του προσφεύγοντος επί της οδού, στην Ν. Θεσσαλονίκης. Από τον επιτόπιο έλεγχο, διαπιστώθηκε ο τρόπος λειτουργίας της ως άνω επιχείρησης (ιχθυοπωλείου), η οποία παρέχει στον πελάτη τη δυνατότητα να διαλέξει τα εμπορεύματα, παραλαμβάνοντας τα είτε άμεσα είτε σε μεταγενέστερο χρόνο, εφόσον επιθυμεί το ψήσιμό τους. Προκειμένου να διερευνηθεί επαρκώς το περιεχόμενο της καταγγελίας, επιδόθηκε η υπ' αριθ. /2021 πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων σύμφωνα με την οποία ζητήθηκε συγκεκριμένα η προσκόμιση: α) αναφορών ανάγνωσης της μνήμης του εν χρήσει Φ.Η.Μ. (φορολογικά στοιχεία εσόδου) ενδεικτικά για το μήνα Ιούλιο του έτους 2020 εντός του οποίου έλαβε χώρα η καταγγελία, β) η αναλυτική κατάσταση των συναλλαγών της ελεγχόμενης από τις εν χρήσει τερματικές συσκευές POS στον ανωτέρω μήνα, καθώς και γ) των αντίστοιχων βιβλίων της. Με σχετικά έγγραφα προς τη Διεύθυνση Κανονιστικής Συμμόρφωσης της Τράπεζας Πειραιώς, ζητήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ να της αποσταλεί ηλεκτρονικά η

κατάσταση συναλλαγών ανά κάρτα πληρωμής και ανά ημερομηνία μέσω όλων των τερματικών συσκευών POS της επιχείρησης καθώς και των ποσών των οικείων πιστώσεων, προκειμένου να είναι εφικτή η ορθή επεξεργασία τους και αντιστοίχισή τους με τις αξίες των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδου της ελεγχόμενης στον αντίστοιχο μήνα. Από την επεξεργασία των στοιχείων διαπιστώθηκε: α) η έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου σε διακόσιες σαράντα πέντε (245) περιπτώσεις συναλλαγών πληρωμής με κάρτα, συνολικής αξίας 4.185,90€. και β) η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου σε τετρακόσιες ενενήντα τρεις περιπτώσεις (493) συναλλαγών πληρωμής με κάρτα συνολικής αξίας 10.592,50€.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων που αφορούν ένα μόνο μήνα, ο έλεγχος επεκτάθηκε σε μεγαλύτερο χρονικό διάστημα. Συγκεκριμένα, στις 22/03/2023 συνεργείο ελέγχου της ίδιας ελεγκτικής αρχής, στο πλαίσιο της υπ' αριθ./2023 εντολής ελέγχου, μετέβη στην έδρα της επιχείρησης του προσφεύγοντος, για να επιδώσει την υπ' αριθ. 3.....16/2023 πρόσκληση που αφορούσε την προσκόμιση: α) των ηλεκτρονικών αρχείων που δημιουργεί ο εν χρήσει Φ.Η.Μ. της για το χρονικό διάστημα από την έναρξη των εργασιών της επιχείρησης (03/03/2020) έως και τις 31/12/2021, καθώς και τυχόν χειρόγραφων φορολογικών στοιχείων πλην του μηνός Ιουλίου του έτους 2020 για τον οποίο είχαν ήδη κατασχεθεί τα σχετικά αρχεία με την υπ' αριθ./2021 έκθεση κατάσχεσης, β) των βιβλίων της για το ανωτέρω χρονικό διάστημα και γ) των συμβάσεων ή οποιουδήποτε άλλου εγγράφου που αποδεικνυε τον αριθμό των τερματικών συσκευών POS που είχε στην κατοχή της. Εν συνεχεία, με το υπ' αριθ. πρωτ. ΕΜΠ/24.05.2023 έγγραφο προς τη Διεύθυνση Κανονιστικής Συμμόρφωσης της Τράπεζας Πειραιώς, ζητήθηκε από τη φορολογική αρχή να της αποσταλεί ηλεκτρονικά η κατάσταση συναλλαγών ανά κάρτα πληρωμής και ανά ημερομηνία μέσω όλων των τερματικών συσκευών POS κατοχής της για όλο το χρονικό διάστημα από ενάρξεως της επιχείρησης (03/03/2020) έως 31/12/2021. Η ανωτέρω Διεύθυνση της Τράπεζας Πειραιώς υπέδειξε ως αρμόδια να παράσχει τα στοιχεία που ζητήθηκαν, την εταιρεία «EURONET MERCHANT SERVICES Ίδρυμα Πληρωμών Μονοπρόσωπη Α.Ε.». Έπειτα από την αποστολή νέου αιτήματος προς την ανωτέρω εταιρεία, λήφθηκαν ηλεκτρονικά οι σχετικές συναλλαγές της επιχείρησης του προσφεύγοντος, που πραγματοποιήθηκαν μέσω πληρωμής με κάρτα σε τερματικές συσκευές POS της για το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα.

Από την επεξεργασία και την αντιστοίχιση των αξιών των πληρωμών μέσω κάρτας και των αξιών των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδου (αποδείξεων λιανικής πώλησης μέσω του Φ.Η.Μ και χειρόγραφων δελτίων αποστολής – τιμολογίων) ανά ημέρα, στο ελεγχόμενο χρονικό διάστημα, διαπιστώθηκε η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για πωλήσεις ψαριών και υπηρεσίες παροχής γευμάτων, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8 – 13 ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και συγκεκριμένα:

1. η μη έκδοση 2.766 φορολογικών στοιχείων εσόδου, με συνολική αποκρυβείσα αξία 69.452,55€ (καθαρή αξία 61.462,43€ πλέον ΦΠΑ 13% 7.990,12€, για το φορολογικό έτος 2020, και
2. η μη έκδοση 669 φορολογικών στοιχείων εσόδου, με συνολική αποκρυβείσα αξία 20.552,30€ (καθαρή αξία 18.187,88€ πλέον ΦΠΑ 13% 2.364,42€, για το φορολογικό έτος 2021.

Ακολούθως, συντάχθηκε η από 04/10/2023 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Α' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ και εκδόθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος από την Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ οι υπ' αριθ./16.07.2024 και

...../16.07.2024 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022, με τις οποίες του επιβλήθηκαν πρόστιμα ποσού 3.995,06€ και 1.182,21€, για τα φορολογικά έτη 2020 και 2021 αντίστοιχα, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων.

Κατόπιν τούτου, σε εκτέλεση της/20.06.2024 εντολής του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και ΦΠΑ (ν.2859/2000) προκειμένου να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, κατ' εφαρμογή του άρθρου 21 του ν.4172/2013 και κατ' επέκταση οι φορολογητέες εκροές της, βάσει του άρθρου 19 παρ. 1 του ν.2859/2000. Προς τούτο, συντάχθηκε και επιδόθηκε το υπ' αριθ./17.07.2024 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου βάσει των άρθρων 33 και 65 του ΚΦΔ, με συνημμένους τους σχετικούς προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ. Ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ' αριθ. πρωτ./02.08.2024 υπόμνημα με το οποίο ισχυρίστηκε ότι η μέθοδος αντιπαραβολικού ελέγχου των εκδοθεισών αποδείξεων με τις συναλλαγές μέσω POS παρήγαγε λανθασμένα και ανακριβή αποτελέσματα. Εντέλει, ο ισχυρισμός του αυτός δεν έγινε αποδεκτός και η ελεγκτική αρχή προέβη στη σύνταξη των από 26/08/2024 εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ και στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ αντίστοιχα.

Επίσης, με το άρθρο 77 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων είναι εσφαλμένη διότι η μέθοδος του αντιπαραβολικού ελέγχου δεν εφαρμόστηκε ορθά και ήταν ακατάλληλη, γεγονός που παρήγαγε λανθασμένα και ανακριβή αποτελέσματα. Συγκεκριμένα υποστηρίζει ότι λόγω της ιδιαιτερότητας της δραστηριότητάς του, η πώληση ψαριών, η διανομή κατ' οίκον, η έκδοση φορολογικού στοιχείου και η είσπραξη πολλές φορές δε συμπίπτει, όπως συμβαίνει σε περίπτωση διάσπασης της αρχικής παραγγελίας και παράδοσης της σε διαφορετικούς προορισμούς (σπίτι – γραφείο), με αποτέλεσμα να είναι αδύνατο να υπάρχει απόλυτη αντιστοίχιση, σύμφωνα με την μέθοδο που εσφαλμένα χρησιμοποίησε ο έλεγχος, ενώ από καμία φορολογική διάταξη των ετών 2020 και 2021 δεν προβλέπεται η δεσμευτική υποχρέωση της απόλυτης συμφωνίας αξίας εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων με αντίστοιχα ποσά εισπράξεων μέσω pos εντός της ίδιας ημέρας.

Εντούτοις, στην από 09/05/2024 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Α' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ καταγράφεται με σαφήνεια, επάρκεια και πληρότητα η ελεγκτική διαδικασία, σύμφωνα με τα οριζόμενα των άρθρων 27 – 30 του ΚΦΔ, οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που πραγματοποιήθηκαν και ειδικότερα, οι διασταυρώσεις των κατασχεθέντων ηλεκτρονικών αρχείων (.txt), που παρήχθησαν με την έκδοση των φορολογικών στοιχείων από τον εν χρήσει ΦΗΜ με αριθμό μητρώου CCQ1900....., με τις συναλλαγές μέσω POS και η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας. Περαιτέρω, ο εν λόγω ισχυρισμός προβάλλεται αφενός αόριστα διότι δεν γίνεται μνεία συγκεκριμένων γεγονότων (συναλλαγών) αφετέρου αναπόδεικτα διότι δεν προσκομίστηκαν παραστατικά και δικαιολογητικά έγγραφα από τα οποία να διασφαλίζεται η ευχερής συσχέτιση των συναλλαγών και η ελέγξιμη αλληλουχία τους, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις των ΕΛΠ.

Εξάλλου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί πλημμελειών στην τεκμηρίωση της διάπραξης των παραβάσεων της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, δεν δύναται να αποτελέσει αντικείμενο νέας κρίσης δεδομένου ότι από την Υπηρεσία μας εκδόθηκε η υπ' αριθ./19.12.2024 απόφαση με την οποία απορρίφθηκαν οι ίδιοι προβαλλόμενοι με την υπ' αριθ. πρωτ./14.08.2024 ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, επικυρώνοντας τις υπ' αριθ./16.07.2024 και/16.07.2024 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Επειδή, ο προσφεύγων διατείνεται ότι η μη εξέταση του υπομνήματος που υπέβαλε κατόπιν κοινοποίησης του σημειώματος διαπιστώσεων και των προσωρινών προσδιορισμών εισοδήματος και ΦΠΑ άγει σε πλημμέλεια της αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων. Ωστόσο, από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου προκύπτει ότι οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, ως αναφέρονται στο υπ' αριθ. πρωτ./02.08.2024 υπόμνημά του λήφθηκαν υπόψη αλλά δεν έγιναν δεκτοί κατόπιν συνεκτίμησης εξέτασης της αποδεικτικής αξίας της από 09/05/2024 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ - Α' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ. Επίσης, ακόμα και αν θεωρηθεί ότι δεν τηρήθηκαν από τη φορολογική αρχή οι διαδικαστικοί τύποι της έκδοσης των πράξεων, ο προσφεύγων δεν προκύπτει να υπέστη βλάβη επί της ουσίας, αφού η αναλυτικότερη αντίκρουση του υπομνήματός του δεν θα είχε επίδραση επί του ουσιαστικού περιεχομένου των επιβληθέντων φόρων, αλλά αντιθέτως το περιεχόμενο των πράξεων θα ήταν ακριβώς το ίδιο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 26/08/2024 εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Κατόπιν τούτου, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, περί εσφαλμένων αποτελεσμάτων κατόπιν εφαρμογής ακατάλληλης μεθόδου αντιπαραβολικού ελέγχου και έλλειψης νόμιμης αιτιολογίας, προβάλλονται αβάσιμα και απορρίπτονται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ./20.09.2024 ενδικοφανούς προσφυγής του
..... με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

**Η υπ' αριθ./26.08.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού
φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020**

Κύριος φόρος	23.614,33 €
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022	11.807,17 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	35.421,50 €

**Η υπ' αριθ./26.08.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού
φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021**

Κύριος φόρος	4.055,90 €
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022	2.027,95 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	6.083,85 €

**Η υπ' αριθ./26.08.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
φορολογικής περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020**

Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου προς έκπτωση	592,05 €
Κύριος φόρος	7.398,06 €

**Η υπ' αριθ./26.08.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
φορολογικής περιόδου 01/01/2021 – 31/12/2021**

Κύριος φόρος	3.173,14 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α Ν.4987/2022	404,36 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	3.577,50 €

** Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.*

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.