



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 14-02-2025

Αριθμός απόφασης: 329

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ** : Α4 Επανεξέτασης  
**Ταχ. Δ/ση** : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου  
**Ταχ. Κώδικας** : 104 40 - Αθήνα  
**Τηλέφωνο** : 2131312348  
**E-mail** : ded.ath@aade.gr

## Α Π Ο Φ Α Σ Η

### 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 1069/04-03-2014 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.** Την με ημερομηνία κατάθεσης 21-10-2024 και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», η οποία εδρεύει στο ..... οδός ..... αρ. ...., με Α.Φ.Μ.: ....., νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά:

α) Της υπ' αριθμ. .... /2024 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου,

β) της υπ' αριθμ. .... /2024 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου,

γ) της υπ' αριθμ. .... /2024 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου,

δ) της υπ' αριθμ. ....../2024 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 21-10-2024 και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Α. Με την υπ' αριθμ. ....../2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58 παρ. 1 ν. 4987/2022 (ήδη 57 παρ. 6 νέου ΚΦΔ), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ύψους **36.463,68€** ( $72.927,37 \times 50\%$ ) διότι δεν εξέδωσε απροσδιόριστο πλήθος φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., συνολικής καθαρής αξίας 303.864,04€ με Φ.Π.Α. 72.927,37 € το φορολογικό έτος 2018, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 11, 12 και 13 του ν.4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 5 του ίδιου νόμου.

Β. Με την υπ' αριθμ. ....../2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58 παρ. 1 ν. 4987/2022 (ήδη 57 παρ.6 νέου ΚΦΔ), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ύψους **28.693,86€** ( $57.387,71 \times 50\%$ ) διότι δεν εξέδωσε απροσδιόριστο πλήθος φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., συνολικής καθαρής αξίας 239.115,47€ με Φ.Π.Α. 57.387,71€ το φορολογικό έτος 2019, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 11, 12 και 13 του ν.4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 5 του ίδιου νόμου.

Γ. Με την υπ' αριθμ. ....../2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58 παρ. 1 ν. 4987/2022 (ήδη 57 παρ.6 νέου ΚΦΔ), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ύψους **22.999,26€** ( $45.998,51 \times 50\%$ ) διότι δεν εξέδωσε απροσδιόριστο πλήθος φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., συνολικής καθαρής αξίας 191.660,47€ με Φ.Π.Α. 45.998,51€ το φορολογικό έτος 2020, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 11, 12 και 13 του ν.4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 5 του ίδιου νόμου.

Δ. Με την υπ' αριθμ. ....../2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58 παρ. 1 ν. 4987/2022 (ήδη 57 παρ.6 νέου ΚΦΔ), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ύψους **16.575,28€** ( $33.150,56 \times 50\%$ ) διότι δεν εξέδωσε απροσδιόριστο πλήθος φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., συνολικής καθαρής αξίας 138.127,34€ με Φ.Π.Α. 33.150,56€ το φορολογικό έτος 2021, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 11, 12 και 13 του ν.4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 5 του ίδιου νόμου.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναφέρονται στην από 02/08/2024 έκθεση ελέγχου εφαρμογής του Ν. 4308/2014 και του Ν. 4987/2022 του Προϊσταμένου της Υποδιεύθυνσης Α' προληπτικών ελέγχων Τρίπολης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ, με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα εταιρεία.

#### ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε εντός της έδρας της προσφεύγουσας εταιρείας, με αντικείμενο εργασιών « ....., την 20/07/2021 ημέρα της εβδομάδος Τρίτη και ώρα 09:30, από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. ή άλλο στοιχείο εσόδου, για την πώληση ενός φίλτρου λαδιού συνολικής αξίας 2,60€ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), Για την ως άνω φορολογική παράβαση ο έλεγχος εξέδωσε το υπ' αρ...../20-07-2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε Ακρόαση και τον με αριθμ. ....../20-7-2021 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου και συνέταξε την σχετική έκθεση ελέγχου ΕΛΠ η οποία απεστάλη αρμοδίως στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αγρινίου.

Επίσης, κατά τον ίδιο έλεγχο διαπιστώθηκε ότι, στο πρόγραμμα εμπορικής διαχείρισης της προσφεύγουσας εταιρείας όπου παρακολουθούνται μηχανογραφικά όλα τα παραστατικά διακινήσεων, συχνά χρησιμοποιούνταν ο κωδικός κίνησης 24 «ΓΕΝΙΚΗ ΧΡΕΩΣΗ», ως κωδικός εξαγωγής ειδών από την αποθήκη, χωρίς αυτός να συνοδεύεται από συμπληρωμένα τα πεδία «Παραστατικό» και «Αιτιολογία κίνησης», όπως συνέβαινε με τους άλλους κωδικούς κίνησης εξαγωγής, όπου από τα αντίστοιχα πεδία προέκυπτε η ακριβής φύση της συναλλαγής (πώληση, λιανική ή χονδρική, επιστροφή, ακυρωτικά, κλπ). Επίσης, λιγότερο συχνά παρατηρήθηκε να χρησιμοποιείται ο κωδικός κίνησης 27 με την περιγραφή «ΓΕΝΙΚΗ ΠΙΣΤΩΣΗ», ως κωδικός εισαγωγής ειδών στην αποθήκη, χωρίς αυτός να συνοδεύεται από συμπληρωμένα τα πεδία «Παραστατικό» και «Αιτιολογία κίνησης», όπως συνέβαινε με τους άλλους κωδικούς κίνησης εισαγωγής, όπου από τα αντίστοιχα πεδία προέκυπτε η ακριβής φύση της συναλλαγής (αγορά, πιστωτικά αγορών, κλπ).

Οι υπεύθυνοι της προσφεύγουσας εταιρείας οντότητας, σε σχετική ερώτηση από τον έλεγχο για το λόγο χρησιμοποίησης αυτών των κωδικών απάντησαν ότι αφορούν «εσωτερική τακτοποίηση διαφόρων λαθών».

Προκειμένου να μπορέσει ο έλεγχος να διαπιστώσει την έκταση χρησιμοποίησης των παραπάνω κωδικών κινήσεων και τυχόν επίδρασή τους στα δηλούμενα οικονομικά μεγέθη της ελεγχόμενης, ζητήθηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία συγκεντρωτικά δεδομένα για την έκταση χρήσης των κωδικών αυτών. Προς εξυπηρέτηση του ελέγχου, κλήθηκε από την ελεγχόμενη οντότητα και ο συνεργαζόμενος τεχνικός μηχανογραφικής υποστήριξης και με τη συνδρομή του ελήφθησαν αρχεία excel, τα οποία περιείχαν όλες τις κινήσεις ειδών με τους κωδικούς κινήσεων 24 και 27 για τα έτη 2016 έως 2021. Τα αρχεία αυτά αποθηκεύτηκαν τοπικά στον υπολογιστή της προσφεύγουσας εταιρείας και αφού μετατράπηκαν και σε μορφή pdf, εστάλησαν από το e-mail της προσφεύγουσας εταιρείας στην ηλεκτρονική διεύθυνση της ΥΕΔΔΕ, ( yedde.tripolis@aade.gr), προκειμένου να εξεταστούν ενδελεχέστερα από το γραφείο της ίδιας φορολογικής αρχής.

Ο παρών έλεγχος πραγματοποιήθηκε στη προσφεύγουσα εταιρεία βάσει της αριθμ. ....../2-1-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υποδιεύθυνσης Α' Προληπτικών Ελέγχων Τρίπολης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ.

Ο παρών έλεγχος αφορά τα έτη 2018-2021 και ακολουθεί τη μεθοδολογία του ελέγχων που διενεργήθηκαν για τα έτη 2016 και 2017.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων προστίμου, προβάλλοντας του κάτωθι λόγους:

**1ος Λόγος Προσφυγής:** Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη συντάξεως και κοινοποιήσεως αυτοτελούς εκθέσεως ελέγχου της Φορολογικής Αρχής.

Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι, δεδομένου, του πληροφοριακού χαρακτήρα της Έκθεσης Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, η αρμόδια προς έκδοση των καταλογιστικών πράξεων Δ.Ο.Υ. Αγρινίου όφειλε να συντάξει και να κοινοποιήσει στην προσφεύγουσα εταιρεία, με βάση το περιεχόμενο αυτής, σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και προσωρινές πράξεις επιβολής προστίμου, κατ' άρθρο 33§1 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), προκειμένου η τελευταία να ασκήσει με πληρότητα και επάρκεια το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης, μαθαίνοντας το ακριβές περιεχόμενο των πληροφοριακού χαρακτήρα φερομένων ως διαπιστώσεων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας και έχοντας τη νόμιμη δυνατότητα να απαντήσει πλήρως επ' αυτών.

**2ος Λόγος Προσφυγής:** Έλλειψη νόμιμης βάσεως των επιβληθέντων προστίμων.

Όλες τις προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις επιβάλλονται πρόστιμα κατ' άρθρο 58Α§1 του Ν. 4987/2022 σε χρόνο, στον οποίο δεν ισχύει πλέον ο ως άνω νόμος, αλλά ο Ν. 5104/2024. Κατά συνέπεια, τούτες τυγχάνουν παράνομες και ακυρωτέες λόγω ελλείψεως νόμιμης βάσεως ως προς τα επιβληθέντα δυνάμει αυτών πρόστιμα ανακριβείας.

**3ος Λόγος Προσφυγής:** Παράνομη και εσφαλμένη επιβολή προστίμων λόγω μη εκπληρώσεως του βάρους αποδείξεως της Φορολογικής Αρχής.

Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι:

α) Στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος ουδόλως εξειδικεύει σε ποιες συγκεκριμένες περιπτώσεις και για ποιες συγκεκριμένες συναλλαγές έπρεπε να εκδοθούν φορολογικά στοιχεία, τα οποία τυχόν δεν εκδόθηκαν, ώστε να στοιχειοθετήσει νομίμως τη φερόμενη ως αποκρυβείσα ύλη. Αντιθέτως, ο έλεγχος αρκείται σε εικασίες, συμπερασματικές κρίσεις και συλλογιστικά άλματα, που πόρρω απέχουν από τις προϋποθέσεις νόμιμης εκπληρώσεως του βάρους της απόδειξης την οποία ο έλεγχος έχει.

β) Η Φορολογική Αρχή εκκινεί τον συλλογισμό της από εσφαλμένη αφετηρία: θεωρεί ως δεδομένη την υποχρέωση της προσφεύγουσας εταιρείας να τηρεί, υπό το καθεστώς των Ε.Λ.Π., το, για διαχειριστικούς και μόνο σκοπούς, προαιρετικώς χρησιμοποιούμενο «βιβλίο αποθήκης» ή όπως αλλιώς ήθελε ονομαστεί ανάλογο αρχείο, με τρόπο και κανόνες, που τυχόν προέβλεπαν οι προγενέστερες των Ε.Λ.Π. νομοθεσίες.

γ) Η προσφεύγουσα εταιρεία τήρησε προαιρετικά και χωρίς να υπέχει σχετική υποχρέωση, για διαχειριστικούς σκοπούς, «βιβλίο αποθήκης», συμμορφούμενη στις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 4308/2014, τηρώντας παράλληλα με τάξη και πληρότητα όλα τα προβλεπόμενα παραστατικά (ιδίως πρωτόκολλο καταστροφής, δελτία αποστολής κ.λπ.). Ουδεμία υποχρέωση αναγραφής στο βιβλίο αποθήκης παραστατικού ή αιτιολογίας προβλέπεται και, ως εκ τούτου, δεν πρέπει να αποδοθεί από τον έλεγχο – όπως και δεν αποδίδεται – ευθύνη από την παράλειψη τέτοιας αναγραφής, ούτε πρέπει η παράλειψη αυτή να αποτελέσει τη βάση για την επιβολή κυρώσεων για άλλη αιτία, όπως η ένδικη.

Η μόνη υποχρέωση, που έχει η προσφεύγουσα εταιρεία ως προς την παρακολούθηση της διακινήσεως των αποθεμάτων της, είναι εκείνη των παραγράφων 8 - 12 του άρθρου 5 του Ν. 4308/2014 για την τήρηση με τάξη, πληρότητα και ορθότητα των παραστατικών στοιχείων διακίνησης ή των τιμολογίων πώλησης ή των αποδείξεων λιανικής πώλησης, που εκδίδονται ή λαμβάνονται για τις διακινήσεις των αγαθών, ώστε να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε και, σε κάθε περίπτωση ελεγκτικών επαληθεύσεων, τις πράξεις αυτές.

δ) Η Φορολογική Αρχή εκκινεί τον συλλογισμό της από εσφαλμένη αφετηρία: ότι τα καταστραφέντα προέρχονται αποκλειστικά από αγορασθέντα εντός του οικείου έτους. Έχοντας κατά νου το πλέον εύλογο ότι το επίμαχο έτος καταστράφηκαν και αγαθά προηγούμενων ετών, το αποτέλεσμα της παραπάνω «απλής αριθμητικής πράξης» αποβαίνει εντελώς αλυσιτελές και, ως εκ τούτου, δεν πρέπει να ληφθεί υπ' όψιν.

Η φορολογική αρχή σιώπησε (βλ. Έκθεση Ελέγχου χρήσεως 2016) και εξακολουθεί να σιωπά στον εν λόγω ουσιώδη ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας. Τα αποθέματα των προγενεστέρων του επίμαχου ετών, που οδηγήθηκαν στην καταστροφή, αποτυπώνονται τόσο στην απογραφή λήξεως του προηγούμενου έτους (= απογραφή ενάρξεως του επίμαχου έτους) όσο και σε εκείνη παλαιότερων ετών (βλ. αρχεία απογραφών, που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος).

ε) Αναπόδεικτος ο συλλογισμός περί αποκρύψεως φορολογητέας ύλης λόγω παραλείψεως ελεγκτικών επαληθεύσεων «κλειστής αποθήκης».

στ) Ο έλεγχος δεν αποδεικνύει, όπως υποχρεούται, τη μη συντέλεση της καταστροφής των εμπορευμάτων.

ζ) Ουδέναι λόγο και συμφέρον είχε η προσφεύγουσα εταιρεία για την απόκρυψη των αγορών της.

η) Ο έλεγχος ουδόλως απέδειξε τα πραγματικά περιστατικά των επίμαχων παραβάσεων, ιδίως την αγορά των επίμαχων αγαθών από συγκεκριμένα πρόσωπα.

#### **Ως προς τον 1ο λόγο προσφυγής :**

Επειδή, με την Απόφαση Δ.Ο//2017 (ΑΠΟΦ Δ.Ο//2017 ΑΠΟΦ Δ.ΟΡΓ.Α 1115805) περί Μεταβίβασης αρμοδιοτήτων, εξουσιοδότησης υπογραφής «Με εντολή Διοικητή», σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, ορίζεται ότι:

« [...] ΠΕΡ. 27. Την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων→Μεταβίβαση αρμοδιότητας→[...]→Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου στο οποίο υπηρετούν οι υπάλληλοι που φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου. Σε περίπτωση Δ.Ο.Υ. της οποίας έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου ή έχει παύσει η λειτουργία αυτής ή σε περίπτωση παύσης λειτουργίας Ελεγκτικού Κέντρου, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποδοχής, στην οποία περιήλθαν οι αρμοδιότητες του ελέγχου ή της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου των οποίων έπαυσε η λειτουργία, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις. Για τους μερικούς επιτόπιους ελέγχους διαπίστωσης 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, που διενεργούνται εκτός χωρικής αρμοδιότητας, κατ' εφαρμογή της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α 1101923 ΕΞ 2016/6-7-2016 (Β' 2108) απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α 1036960 ΕΞ 2017/10-3-2017 (Β' 968 & 1238) απόφασής μας, καθώς και για τους ελέγχους που διενεργούν οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. που παραλαμβάνει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τις περιπτώσεις 121 & 122 της παρούσας απόφασης».

**Επειδή**, με την Απόφαση Δ.Ο//2018 (ΑΠΟΦ Δ.Ο//2018 ΑΠΟΦ Δ.ΟΡΓ.Α 1035192 ΦΕΚ Β' 878/2018) του Διοικητή της ΑΑΔΕ περί Τροποποίησης και συμπλήρωσης της αριθμ. Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., ως προς τον ανακαθορισμό της δομής και των αρμοδιοτήτων της Διεύθυνσης Προγραμματισμού και Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.) και των Υπηρεσιών Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) της Α.Α.Δ.Ε., στο άρθρο 1 παρ. 4 & 5, ορίζεται:

*«...4. Με ειδική εντολή του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Προγραμματισμού και Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών μπορεί να ανατίθεται στις Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων, η διενέργεια ελέγχων και ερευνών, εκτός των ορίων της κατά τόπον αρμοδιότητας ή συναρμοδιότητας τους.*

*5. Οι πράξεις καταλογισμού φόρων και προσδιορισμού προστίμων, που προκύπτουν από τα πληροφοριακά δελτία και τις εκθέσεις των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., εκδίδονται από τις Δ.Ο.Υ., που παραλαμβάνουν τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογουμένου, στον οποίο αφορούν και σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. αυτής, από την Δ.Ο.Υ. στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις, όπως ορίζεται στην αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017/31-7-2017 (Β` 2743) απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, όπως εκάστοτε ισχύει, ή από τα κατά τόπον αρμόδια Τελωνεία».*

**Επειδή**, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης 02/08/2024 έκθεση ελέγχου εφαρμογής του Ν. 4308/2014 και του Ν. 4987/2022 του Προϊσταμένου της Υποδιεύθυνσης Α' προληπτικών ελέγχων Τρίπολης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ, με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα εταιρεία, οι διατυπώσεις και τα πορίσματα της οποίας έγιναν αποδεκτά από τον έλεγχο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Αγρινίου και αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, η ως άνω Υπηρεσία προέβη στην διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων και διαπίστωσε ότι υφίσταται παράβαση μη έκδοσης απροσδιορίστου πλήθους τιμολογίων παροχής υπηρεσιών ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων των άρθρων 8, 11, 12 και 13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 5 του ίδιου νόμου, όπως οι παραβάσεις αυτές αναφέρονται ανωτέρω στις προσβαλλόμενες πράξεις.

**Επειδή**, από τις προπαρατεθείσες διατάξεις συνάγεται ότι ορθά οι διαπιστώσεις και τα πορίσματα ελέγχου της με ημερομηνία θεώρησης 02/08/2024 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των

διατάξεων του ν. 4308/2014 & ΚΦΔ, του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΠΑΤΡΑΣ, έγιναν αποδεκτά από την Δ.Ο.Υ. Αग्रινίου, χωρίς να απαιτείται η διενέργεια περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών, καθώς πρόκειται για φορολογικές αρχές που υπάγονται σε ενιαία Φορολογική Διοίκηση ελεγκτικών διαδικασιών, και ακολούθως, δυνάμει αυτής, ορθά εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί παράνομης έκδοσης των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου, λόγω μη έκδοσης αυτοτελούς έκθεσης ελέγχου από την Δ.Ο.Υ. Αग्रινίου, είναι αβάσιμος.

**Ως προς τον 2ο λόγο προσφυγής :**

**Επειδή,** με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 84 του ν. 5104/2024 ( ΚΦΔ) ορίζεται:

« Άρθρο 84 - Μεταβατικές διατάξεις

.....

2. Τα άρθρα 27 και 28 εφαρμόζονται για ελέγχους που γίνονται με βάση εντολή που εκδίδεται μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος.

.....

4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α` 170) και 4987/2022 (Α` 206) εξακολουθούν να ισχύουν.....»

**Επειδή,** η εντολή ελέγχου δόθηκε στις 02-01-2024 και ο έλεγχος αφορούσε τα φορολογικά έτη 2018, 2019, 2020 & 2021, οι δε προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου, εκδόθηκαν κατ' εφαρμογή των μεταβατικών διατάξεων του άνω άρθρου 84 του ν. 5104/2024.

**Επειδή,** και όλως επικουρικός, δεν επήλθε καμία μεταβολή ως προς το ύψος επιβολής των υπό κρίση προστίμων, καθόσον τόσο στο ν. 4987/2022 (άρθρο 58<sup>Α</sup> παρ. 2) όσο και στο ήδη 54 παρ.2 του ν. 5104/2024, προβλέπεται ότι σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.

**Ως εκ τούτου,** ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί έλλειψης νόμιμης βάσης λόγω μη ισχύος του ν. 4987/2022, κατά τον χρόνο επιβολής των επίμαχων προστίμων, είναι αβάσιμος.

**Ως προς τον 3ο λόγο προσφυγής :**

**Επειδή,** με την υπό κρίση προσφυγή η προσφεύγουσα προβάλλει ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή επέβαλε τα υπό κρίση πρόστιμα φορολογικών ετών 2018 – 2021 διότι δεν εξειδικεύει για ποιες συγκεκριμένες συναλλαγές δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία. Επιπλέον, προβάλλει ότι βάσει των διατάξεων των ΕΛΠ δεν είναι υποχρεωτική η τήρηση βιβλίου αποθήκης και εσφαλμένα ο έλεγχος έλαβε υπόψη του το προαιρετικώς χρησιμοποιούμενο βιβλίο αποθήκης, ενώ ακόμη επικαλείται καταστροφή εμπορευμάτων που ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του

**Επειδή,** από τα αρχεία της Υπηρεσίας μας προκύπτει ότι παρόμοιους ισχυρισμούς είχε προβάλλει η προσφεύγουσα με την αριθμ. πρωτ. ....../05-01-2024 ενδικοφανή προσφυγή κατά, της υπ' αριθμ. ....../06-12-2023 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρ. 58<sup>Α</sup> παρ. 1 του ν. 4987/2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αग्रινίου, φορολογικού έτους 2017, οι οποίοι εξετάστηκαν από την Υπηρεσία μας και εκδόθηκε η υπ' αριθμ. ....../29-4-2024 απορριπτική απόφαση της Υπηρεσίας

μας, με την οποία ωστόσο τροποποιήθηκε η νομική βάση του προστίμου και κρίθηκε ότι στην περίπτωση της προσφεύγουσας επιβάλλεται το πρόστιμο της ανακρίβειας της παρ. 2 του άρθρου 58<sup>Α</sup> του ν. 4987/2022.

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 58<sup>Α</sup> παρ. 1, 2 και 5 «Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α.» του ν.4987/2022, ( ήδη άρθρ. 57 παρ. 6, άρθρ. 54 παρ. 2 και 57 παρ. 8 νέου ΚΦΔ αντίστοιχα) 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. 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.[...]

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**, με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 5104/2024 ( ΚΦΔ) ορίζεται:

Άρθρο 54 - Κυρώσεις για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης

« 1. Όταν η φορολογική δήλωση είναι ανακριβής και το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς φόρου που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε τοις εκατό (5%) έως είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) και ανέρχεται σε ποσοστό έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

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.

2. Ειδικά για ανακριβείς δηλώσεις Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) του άρθρου 38 ή του άρθρου 47α του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ν. 2859/2000, Α` 248) ή δηλώσεις

**παρακρατούμενου φόρου, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς.»**

**Επειδή**, για την επιβολή αυτοτελούς προστίμου για την μη έκδοση φορολογικού στοιχείου, απαιτείται η φορολογική αρχή να προσδιορίζει με ακρίβεια τον αριθμό των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, κατόπιν συγκεκριμένων διαπιστώσεων και δεν επιτρέπεται η εξεύρεση του εν λόγω αριθμού κατά προσέγγιση κατόπιν συμπερασματικών σκέψεων (ΣΤΕ 3261/1994), ΔΕΦΑΘ 1526/2012.

**Επειδή**, στη διάταξη της παρ. 6 του άρθρου 72 ( πρώην 63 ) «Ενδικοφανής προσφυγή» του ν. 5104/2024 ( ΚΦΔ), επισημαίνεται ρητά ότι:

**«6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης.....»** Από τη διατύπωση αυτή, συνάγεται ότι η Υπηρεσία μας έχει ευρεία ευχέρεια δράσης στην αιτιολόγηση των αποφάσεων που εκδίδει, αφού, ακόμα και στην περίπτωση που απορρίπτει την ενδικοφανή προσφυγή, μπορεί να αποδέχεται (άρα μπορεί και να αποκλίνει) τις διαπιστώσεις της αρχικά προσβαλλόμενης πράξης, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου που αποτελεί τη νόμιμη αιτιολογία της. Αυτό σημαίνει ότι η Υπηρεσία μας δύναται, όχι μόνον να συμπληρώνει/διορθώνει την αρχική αιτιολογία που είναι το αυτονόητο, αλλά ακόμα και να την μεταβάλλει.

**Επειδή**, εξάλλου, όπως έχει νομολογιακά κριθεί «η προσφυγή κατά φορολογικής πράξης αποτελεί προσφυγή, καθόσον ασκείται σε ορισμένη προθεσμία ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, δηλαδή ενώπιον διοικητικού οργάνου, το οποίο έχει την εξουσία να εξετάσει τόσο τη νομιμότητα της προσβαλλόμενης πράξης, όσο και την ουσία της υπόθεσης και μπορεί να ακυρώσει εν όλω ή εν μέρει την πράξη, ή να την τροποποιήσει, ή να απορρίψει την προσφυγή. Επομένως, **νομίμως το όργανο αυτό εξετάζει εξ υπ' αρχής την υπόθεση και, στα πλαίσια αυτά, δύναται να προβεί σε κάθε ενδεδειγμένη ενέργεια**, προκειμένου να διαμορφώσει την τελική του κρίση» (βλ. ΔΕΦΑΘ 3762/2015).

Ως εκ τούτου σύμφωνα με τα ως άνω, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, επιλαμβανόμενη ενδικοφανούς προσφυγής, έχει την εξουσία να εξετάσει την προσβαλλόμενη πράξη νόμω και ουσία και στα πλαίσια αυτά, να εφαρμόσει το ορθό νομοθετικό καθεστώς, ή να συμπληρώσει την αιτιολογία της πράξης, ακυρώνοντάς την ή μεταρρυθμίζοντάς την.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, η Φορολογική αρχή:

**1.** Με την υπ' αριθ. ....../17-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ ( Ως άρθρο 85 του ΚΦΔ ( ν. 5104/2024) /επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, ( την οποία η προσφεύγουσα προσβάλλει με την υπ' αριθ. πρωτ. ....../18-11-2024 υποβληθείσα στην Υπηρεσία μας ενδικοφανή προσφυγή της), δεν επιβλήθηκε, ως προβλέπεται, πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της παρ. 2 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ ( 72.927,37 X 50%) και αυτό διότι με την έκδοση της υπ' αριθμ...../20-9-2024 προσβαλλόμενης, με την υπό κρίση ενδικοφανή, Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 58 παρ. 1 ν. 4987/2022 του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ύψους 36.463,68€ ( 72.927,37 X 50%) που αφορά στην

παράβαση μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., συνολικής καθαρής αξίας 303.864,04€ με Φ.Π.Α. 72.927,37 €, για το φορολογικό έτος 2018.

2. Με την υπ' αριθ. .... /17-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ ( Ως άρθρο 85 του ΚΦΔ ( ν. 5104/2024) /επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, ( την οποία η προσφεύγουσα προσβάλλει με την υπ' αριθ. πρωτ. .... /18-11-2024 υποβληθείσα στην Υπηρεσία μας ενδικοφανή προσφυγή της), δεν επιβλήθηκε, ως προβλέπεται, πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της παρ. 2 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ ( 57.387,71 \*50%) και αυτό διότι με την έκδοση της υπ' αριθμ. .... /20-09-2024 προσβαλλόμενης με την υπό κρίση ενδικοφανή, Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 58 παρ. 1 ν. 4987/2022 του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ύψους 28.693,86€ ( 57.387,71 X 50%) που αφορά στην παράβαση μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., συνολικής καθαρής αξίας 239.115,47€ με Φ.Π.Α. 57.387,71 €, για το φορολογικό έτος 2019.

3. Με την υπ' αριθ. .... /17-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ ( Ως άρθρο 85 του ΚΦΔ ( ν. 5104/2024) /επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020, ( την οποία η προσφεύγουσα προσβάλλει με την υπ' αριθ. πρωτ. .... /18-11-2024 υποβληθείσα στην Υπηρεσία μας ενδικοφανή προσφυγή της), δεν επιβλήθηκε, ως προβλέπεται, πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της παρ. 2 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ ( 45.998,51 \*50%) και αυτό διότι με την έκδοση της υπ' αριθμ. .... /20-09-2024 προσβαλλόμενης με την υπό κρίση ενδικοφανή, Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 58 παρ. 1 ν. 4987/2022 του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ύψους 22.999,26€ ( 45.998,51 \*50%) που αφορά στην παράβαση μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., συνολικής καθαρής αξίας 191.660,47€ με Φ.Π.Α. 45.998,51 €, για το φορολογικό έτος 2020.

4. Με την υπ' αριθ. .... /17-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ ( Ως άρθρο 85 του ΚΦΔ ( ν. 5104/2024) /επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, φορολογικής περιόδου 01/01/2021 – 31/12/2021, ( την οποία η προσφεύγουσα προσβάλλει με την υπ' αριθ. πρωτ. .... /18-11-2024 υποβληθείσα στην Υπηρεσία μας ενδικοφανή προσφυγή της), δεν επιβλήθηκε, ως προβλέπεται, πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της παρ. 2 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ ( 33.150,56\*50%) και αυτό διότι με την έκδοση της υπ' αριθμ. .... /20-09-2024 προσβαλλόμενης με την υπό κρίση ενδικοφανή, Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 58 παρ. 1 ν. 4987/2022 του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ύψους 16.575,28€ ( 33.150,56\*50%) που αφορά στην παράβαση μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., συνολικής καθαρής αξίας 138.127,34 € με Φ.Π.Α. 33.150,56 €, για το φορολογικό έτος 2021.

**Επειδή,** ωστόσο όπως έχει κριθεί νομολογιακά για την επιβολή του αυτοτελούς προστίμου μη έκδοσης απαιτείται η φορολογική αρχή να διαπιστώνει κατόπιν πραγματικών δεδομένων και περιστάσεων με ακρίβεια το χρόνο και το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας καθώς και τον λήπτη αυτής ή για το πωληθέν αγαθό τον αγοραστή αυτού, χωρίς αυτό να προκύπτει κατόπιν συμπερασματικών σκέψεων. Άλλωστε από τις οδηγίες της Διοίκησης, αρχικά με την ΠΟΛ.1252/2015, ως προς τις οδηγίες που παρέχονται σχετικά με την επιβολή προστίμων του 58Α στην περίπτωση που διαπιστώνεται απόκρυψη φορολογητέας ύλης και εν προκειμένω κύκλου

εργασιών, επιβάλλονται τα πρόστιμα του άρθρου 58Α παρ.2 του ΚΦΔ ( ήδη 54) περί ανακρίβειας και συγκεκριμένα στην εν λόγω οδηγία της Διοίκησης αναφέρεται το εξής παράδειγμα:

«Φορολογούμενος το 2015 απέκρυψε κύκλο εργασιών ύψους 200.000 τον οποίο δεν εμφάνισε στα τηρούμενα βιβλία του. Ο φορολογικός έλεγχος διαπιστώνει την υποβολή ανακριβών φορολογικών δηλώσεων ΦΠΑ και εισοδήματος, με το ύψος της διαφοράς να ανέρχεται σε 46.000 ευρώ και 52.000 ευρώ, αντίστοιχα. Η διαφορά φόρου εισοδήματος που προέκυψε από τον έλεγχο υπερβαίνει το 50% σε σχέση με το ποσό που προέκυψε από την αρχική δήλωση του φορολογούμενου. Στον φορολογούμενο επιβάλλονται τα εξής πρόστιμα:

α) 23.000 ευρώ πρόστιμο της παραγράφου 2 του άρθρου 58.Α ( $46.000 \times 50\% = 23.000$  ευρώ) και  
β) 26.000 ευρώ πρόστιμο της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 58 ( $52.000 \times 50\% = 26.000$  ευρώ).».

Επίσης σημειώνεται ότι και στις διατάξεις περί έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης του άρθρου 28 ν. 4172/13, του άρθρου 27 του Κ.Φ.Ε., και στις Ε. 2015 & 2016/2020, Α.1008/2020 και Ε.2047/2023 εγκύκλιους διαταγές του Διοικητή της ΑΑΔΕ δεν προβλέπεται η επιβολή αυτοτελών προστίμων μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ.

**Επειδή**, εν προκειμένω, στις υπ' αριθ. ....../2024, ....../2024, ....../2024 και ....../2024 πράξεις επιβολής προστίμου, φορολογικών ετών 2018, 2019, 2020 και 2021 αντίστοιχα αλλά και στην οικεία έκθεση ελέγχου, δεν αναφέρεται ο χρόνος κατά τον οποίο έλαβε χώρα κάθε παράβαση, τα πραγματικά περιστατικά που συνιστούν κάθε παράβαση, δηλαδή δε μνημονεύεται η αντικειμενική υπόσταση κάθε παράβασης και συγκεκριμένα το είδος του αγαθού ή της παρασχεθείσας υπηρεσίας καθώς και ο λήπτης αυτών. Συνεπώς, εφόσον ελλείπουν τα ανωτέρω στοιχεία, δεν έπρεπε να καταλογιστεί από τον έλεγχο η ανωτέρω παράβαση του άρθρου 58Α παρ. 1 του ν. 4987/2022 ( ήδη 54) ΚΦΔ, αλλά για την απόκρυψη κύκλου εργασιών, όπως αυτή προσδιορίσθηκε από το διενεργηθέντα έλεγχο, επιβάλλεται, για τις κρινόμενες χρήσεις, πρόστιμο του άρθρου 58Α παρ.2 του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της δήλωσης ΦΠΑ, όπως το εν λόγω άλλωστε έχει εφαρμόσει και η Υπηρεσία μας στην υπ' αριθμ. ....../29-4-2024 απόφασή της.

**Επειδή**, από τη Δ.Ο.Υ Αγρινίου:

1. Με την υπ' αριθ. υπ' αριθμ. ....../**20-9-2024** προσβαλλόμενη με την υπό κρίση ενδικοφανή, οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58 παρ. 1 ν. 4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου φορολογικού έτους 2018, έχει καταλογιστεί το αυτοτελές πρόστιμο που προβλέπει η διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 58Α του ίδιου νόμου για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων. Ωστόσο βάσει των ανωτέρω, για την υπό κρίση περίπτωση προσδιορισμού φορολογητέας ύλης, δεν προβλέπεται το πρόστιμο της παρ.1 αλλά της παρ. 2 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου, λόγω της διαπιστωθείσας ανακρίβειας των δηλωθεισών φορολογητέων εκροών, όπως αποτυπώνεται στην υπ' αριθ. ....../17-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018.

Ως εκ τούτου η υπ' αριθ. ....../**20-9-2024** προσβαλλόμενη πράξη προστίμου **τροποποιείται με την παρούσα απόφαση ως προς τη νομική της βάση**, ήτοι χαρακτηρίζεται ως πρόστιμο της παρ. 2 του άρθρου 58Α του ν. 4987/2022 ( ήδη 54 νέου ΚΦΔ ) για υποβολή ανακριβών δηλώσεων ΦΠΑ, ενώ δεν επέρχεται ουδεμία μεταβολή ως προς το ποσό της φορολογικής διαφοράς προστίμου.

2. Με την υπ' αριθ. υπ' αριθμ...../ **20-9-2024** προσβαλλόμενη με την υπό κρίση ενδικοφανή, οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58 παρ. 1 ν. 4987/2022 του Προϊσταμένου της

Δ.Ο.Υ. Αγρινίου φορολογικού έτους 2019, έχει καταλογιστεί το αυτοτελές πρόστιμο που προβλέπει η διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 58Α του ίδιου νόμου για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων. Ωστόσο βάσει των ανωτέρω, για την υπό κρίση περίπτωση προσδιορισμού φορολογητέας ύλης, δεν προβλέπεται το πρόστιμο της παρ.1 αλλά της παρ. 2 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου, λόγω της διαπιστωθείσας ανακρίβειας των δηλωθεισών φορολογητέων εκροών, όπως αποτυπώνεται στην υπ' αριθ. ....../17-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019.

Ως εκ τούτου η υπ' αριθ. ....../**20-9-2024** προσβαλλόμενη πράξη προστίμου **τροποποιείται με την παρούσα απόφαση** ως προς τη νομική της βάση, ήτοι χαρακτηρίζεται ως πρόστιμο της παρ. 2 του άρθρου 58Α του ν. 4987/2022 ( ήδη 54 νέου ΚΦΔ ) για υποβολή ανακριβών δηλώσεων ΦΠΑ., ενώ δεν επέρχεται ουδεμία μεταβολή ως προς το ποσό της φορολογικής διαφοράς προστίμου.

3. Με την υπ' αριθ. υπ' αριθμ. ....../**20-9-2024** προσβαλλόμενη με την υπό κρίση ενδικοφανή, οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58 παρ. 1 ν. 4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου φορολογικού έτους 2020, έχει καταλογιστεί το αυτοτελές πρόστιμο που προβλέπει η διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 58Α του ίδιου νόμου για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων. Ωστόσο βάσει των ανωτέρω, για την υπό κρίση περίπτωση προσδιορισμού φορολογητέας ύλης, δεν προβλέπεται το πρόστιμο της παρ.1 αλλά της παρ. 2 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου, λόγω της διαπιστωθείσας ανακρίβειας των δηλωθεισών φορολογητέων εκροών, όπως αποτυπώνεται στην υπ' αριθ...../17-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020.

Ως εκ τούτου η υπ' αριθ. ....../**20-9-2024** προσβαλλόμενη πράξη προστίμου **τροποποιείται με την παρούσα απόφαση** ως προς τη νομική της βάση, ήτοι χαρακτηρίζεται ως πρόστιμο της παρ. 2 του άρθρου 58Α του ν. 4987/2022 ( ήδη 54 νέου ΚΦΔ ) για υποβολή ανακριβών δηλώσεων ΦΠΑ, ενώ δεν επέρχεται ουδεμία μεταβολή ως προς το ποσό της φορολογικής διαφοράς προστίμου. .

4. Με την υπ' αριθ. υπ' αριθμ. ....../**20-9-2024** προσβαλλόμενη με την υπό κρίση ενδικοφανή, οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58 παρ. 1 ν. 4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου φορολογικού έτους 2021, έχει καταλογιστεί το αυτοτελές πρόστιμο που προβλέπει η διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 58Α του ίδιου νόμου για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων. Ωστόσο βάσει των ανωτέρω, για την υπό κρίση περίπτωση προσδιορισμού φορολογητέας ύλης, δεν προβλέπεται το πρόστιμο της παρ.1 αλλά της παρ. 2 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου, λόγω της διαπιστωθείσας ανακρίβειας των δηλωθεισών φορολογητέων εκροών, όπως αποτυπώνεται στην υπ' αριθ. ....../17-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2021 – 31/12/2021.

Ως εκ τούτου η υπ' αριθ. ....../**20-9-2024** προσβαλλόμενη πράξη προστίμου **τροποποιείται με την παρούσα απόφαση** ως προς τη νομική της βάση, ήτοι χαρακτηρίζεται ως πρόστιμο της παρ. 2 του άρθρου 58Α του ν. 4987/2022 ( ήδη 54 νέου ΚΦΔ ) για υποβολή ανακριβών δηλώσεων ΦΠΑ., ενώ δεν επέρχεται ουδεμία μεταβολή ως προς το ποσό της φορολογικής διαφοράς προστίμου.

**Ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς**

**Επειδή,** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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*

προκυπτόντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 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. 5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. 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. 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 ζημιές.
- στ) Τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατά είδος.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι:

«1. [...] 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.

[...]

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.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστέλλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

- α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,
- β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και
- γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 3, 4 και 5 της 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», όπως έχει κωδικοποιηθεί και ισχύει, αναφέρεται ότι:

«**Άρθρα 3 Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία**

[...] 3.1.1 Το λογιστικό σύστημα μιας οντότητας περιλαμβάνει τα διάφορα λογιστικά αρχεία αλλά και τις διαδικασίες και μεθόδους για την καταχώρηση των σχετικών συναλλαγών και γεγονότων, καθώς και για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν τόσο τα τηρούμενα «λογιστικά βιβλία» όσο και τα «λογιστικά στοιχεία» (παραστατικά). Σημειώνεται ότι όπου σε άλλους νόμους γίνεται χρήση του όρου «Βιβλία και στοιχεία» ο όρος αυτός αναφέρεται στα λογιστικά αρχεία (λογιστικά βιβλία και λογιστικά στοιχεία) του παρόντος νόμου.

3.1.2 Τα λογιστικά αρχεία είναι τα ηλεκτρονικά ή φυσικά μέσα, στα οποία περιέχονται πληροφορίες αναγκαίες για την κατάρτιση και τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν βάσεις πρωτογενών πληροφοριακών δεδομένων, παραστατικά των συναλλαγών και γεγονότων (λογιστικά στοιχεία), και άλλα λογιστικά αρχεία (λογιστικά βιβλία) στα οποία καταχωρούνται δεδομένα των συναλλαγών και γεγονότων. Ενδεικτικά παραδείγματα λογιστικών αρχείων είναι: α) [...], β) [...], γ) αρχεία στα οποία παρακολουθούνται τα αποθέματα και οι κινήσεις τους κατά ποσότητα ή και αξία, [...].

**Άρθρα 4 Άλλα λογιστικά αρχεία**

[...] 4.4.1 Καθιερώνεται η δυνατότητα προσδιορισμού της ποσότητας των αποθεμάτων με αξιόπιστες και τεκμηριωμένες έμμεσες τεχνικές. Τεκμηριωμένες είναι οι τεχνικές που είναι γενικά αποδεκτές στην διεθνή πρακτική. Στόχος της διάταξης είναι η επίτευξη εύλογης διασφάλισης αναφορικά με την προσδιοριζόμενη ποσότητα αποθεμάτων κατ' είδος κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, λαμβάνοντας υπόψη τις δυσχέρειες και το κόστος ακριβούς καταμέτρησης. Δηλαδή επιδιώκεται η αξιοπιστία της μέτρησης της ποσότητας και ταυτόχρονα ο περιορισμός του κόστους και η υπέρβαση δυσχερειών.

4.4.2 Μια σημαντική παράμετρος που επηρεάζει την κρίση περί αξιοπιστίας των έμμεσων τεχνικών προσδιορισμού της ποσότητας των αποθεμάτων είναι το είδος των δικλίδων που χρησιμοποιεί η οντότητα για να παρακολουθεί και να ελέγχει τα παραλαμβανόμενα και αποστέλλόμενα αποθέματα, σύμφωνα με την παράγραφο 8 του άρθρου 5 του παρόντος νόμου. Παράδειγμα τέτοιας δικλίδας είναι η τήρηση, κατ' επιλογή της οντότητας, αναλυτικού αρχείου ποσοτικής διακίνησης για εισερχόμενα ή / και αποστέλλόμενα ή πωλούμενα αγαθά. Στην κρίση για την απαιτούμενη αξιοπιστία των έμμεσων τεχνικών λαμβάνεται υπόψη το κατά πόσο οι τεχνικές είναι καθιερωμένες στη διεθνή πρακτική. Σε κάθε περίπτωση, λαμβάνεται υπόψη η ιδιαίτερη φύση των αποθεμάτων

(π.χ. καύσιμα, ζώντα ψάρια, ορυκτά αποθέματα) για τον προσδιορισμό κατάλληλων έμμεσων τεχνικών προσδιορισμού της ποσότητας αυτών.

4.4.3 Όταν, κατ' απόλυτη επιλογή της οντότητας, τηρείται ηλεκτρονικό αρχείο ποσοτικής διακίνησης παραλαμβανόμενων και αποστελλόμενων αγαθών, η διενέργεια φυσικής καταμέτρησης στο τέλος της περιόδου αναφοράς (ημερομηνία ισολογισμού) δύναται να αντικαθίσταται από τη λειτουργία αξιόπιστου συστήματος κυλιόμενων απογραφών για διαφορετικές κάθε φορά ομάδες αποθεμάτων στη διάρκεια της περιόδου, ώστε συνολικά να παρέχεται η απαιτούμενη διασφάλιση περί της αξιοπιστίας των ποσοτήτων των αποθεμάτων.[...]

Άρθρο 5: Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

5.8.1 Η παράγραφος αυτή θέτει ιδιαίτερους κανόνες για την παρακολούθηση των παραλαμβανόμενων και αποστελλόμενων αποθεμάτων, είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Η έννοια των αποθεμάτων παρατίθεται στο Παράρτημα Α. Η οντότητα απαιτείται να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε στη διάρκεια του χρόνου, τις για οποιοδήποτε σκοπό, διακινήσεις αγαθών, απευθείας ή μέσω τρίτου. Το παραστατικό διακίνησης μπορεί να φέρει οποιονδήποτε κατάλληλο, ενδεικτικό της φύσης του, τίτλο, όπως «Παραστατικό Διακίνησης», «Δελτίο Αποστολής», «Συνοδευτικό Διακίνησης Αποθεμάτων», «Έγγραφο διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων» «Συγκεντρωτικό δελτίο διακίνησης», κλπ. [...]

5.8.5 Περιεχόμενο παραστατικού διακίνησης. Στο περιεχόμενο του στοιχείου διακίνησης, αναφέρονται κατ' ελάχιστο, οι εξής πληροφορίες: α) πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Α.Φ.Μ. αποστολέα και παραλήπτη, β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών αναλυτικά και γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση. Οίκοθεν νοείται ότι αναγράφεται η διεύθυνση στην οποία παραδίδονται τα αγαθά, εάν διαφέρει από τη διεύθυνση της έδρας του παραλήπτη. Σημειώνεται ότι, δεν υπάρχει η υποχρέωση αναγραφής, μεταξύ άλλων, της ώρας παράδοσης ή αποστολής, του αριθμού κυκλοφορίας του φορτηγού αυτοκινήτου ή του πλωτού μέσου, του τόπου αποστολής και του τόπου προορισμού κ.λπ. χωρίς να συνιστά παράβαση η αναγραφή οποιουδήποτε επιπλέον περιεχομένου. Ωστόσο, η εμπλεκόμενη οντότητα έχει σε κάθε περίπτωση την υποχρέωση να τεκμηριώνει επαρκώς τη διακίνηση των αποθεμάτων της. [...]

5.9.1 Η παράγραφος 9 καθορίζει τις ελάχιστες προϋποθέσεις για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που θέτει η παράγραφος 8 για τις δικλίδες παρακολούθησης των αποθεμάτων. Συγκεκριμένα, η παράγραφος 9 ορίζει ότι εκπληρώνεται η υποχρέωση της παραγράφου 8 όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Συνεπώς, δεν γεννάται υποχρέωση ενημέρωσης ή τήρησης ιδιαίτερου αρχείου για τα διακινούμενα αγαθά κατά ποσότητα ή και αξία («βιβλίο αποθήκης»). Φυσικά, κάθε οντότητα δύναται (δεν υποχρεούται) να τηρεί ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο αρχείο ποσοτικής διακίνησης των αποθεμάτων για διαχειριστικούς σκοπούς. Το ότι ο νόμος δεν επιβάλλει νομική υποχρέωση για τήρηση «βιβλίου αποθήκης» προκύπτει από το γεγονός ότι η παράγραφος 9 εξειδικεύει με σαφήνεια τον τρόπο εκπλήρωσης της γενικής υποχρέωσης της παραγράφου 8 και επιβεβαιώνεται από σχετική ρητή αναφορά στην αιτιολογική έκθεση του νόμου.».

Επειδή, στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

Άρθρο 28 - Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων

«1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο,..... ιδίως στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α).....β) ...γ.)....

δ) όταν υπάρχει σημαντική αναντιστοιχία μεταξύ των δηλούμενων οικονομικών μεγεθών, ιδίως των αγορών, των πωλήσεων και των αποθεμάτων,....»

**Επειδή, στο άρθρο 23 του ν. 4987/2022 ( ήδη άρθρο 27 του νέου ΚΦΔ ) «Εξουσίες της φορολογικής Διοίκησης» ορίζεται ότι:**

**Άρθρο 23 - Εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης**

**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, στο άρθρο 24 του ν. 4987/2022 ( ήδη άρθρο 29 του νέου ΚΦΔ ), «Πρόσβαση στα λογιστικά αρχεία και βιβλία», ορίζεται ότι:**

**Άρθρο 24 - Πρόσβαση στα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)**

**«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.**

**2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη φορολογική διοίκηση. Η φορολογική διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.**

**3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.».**

**Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις κάθε οντότητα οφείλει να χρησιμοποιεί δικλίδες για να παρακολουθεί και να ελέγχει τα αποθέματα που παραλαμβάνει ή αποστέλλει, σύμφωνα με την παράγραφο 8 του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 ( ΕΛΠ), ήτοι μπορεί να επιλέξει την τήρηση αναλυτικού αρχείου ποσοτικής διακίνησης για εισερχόμενα ή / και αποστελλόμενα ή πωλούμενα αγαθά.**

**Επειδή**, η υποχρέωση ή μη, εκ μέρους της προσφεύγουσας εταιρείας, της τήρησης οιοιδήποτε βιβλίου ή στοιχείου, δεν ασκεί ουδεμία επίδραση στην άντληση στοιχείων και πληροφοριών από μέρους του ελέγχου.

**Επειδή**, από τα παραπάνω συνάγεται ότι, ορθώς διενεργήθηκε από τη φορολογική αρχή έλεγχος βάσει του προγράμματος εμπορικής διαχείρισης που τηρεί η προσφεύγουσα εταιρεία για την παρακολούθηση της διακίνησης των εμπορευμάτων, ήτοι των αγορών και πωλήσεων στα κρινόμενα φορολογικά έτη, και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι, βάσει των διατάξεων των ΕΛΠ δεν είναι υποχρεωτική η τήρηση του βιβλίου αποθήκης και εσφαλμένα ο έλεγχος έλαβε υπόψη του το προαιρετικώς χρησιμοποιούμενο, βιβλίο αποθήκης προβάλλεται **αβάσιμα**.

**Επειδή**, περαιτέρω, από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι, από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στο τηρούμενο αρχείο αποθήκης, δεν προέκυψε διακίνηση εμπορευμάτων προς καταστροφή την 31/12/2016, ενώ δεν προσκομίστηκε κανένα τεκμήριο για το λόγο απαξίωσης ή καταστροφής των εμπορευμάτων αυτών. Περαιτέρω, ο έλεγχος απέστειλε έγγραφο προς τη ..... με το οποίο ζητούσε πληροφορίες για τυχόν ύπαρξη εγγράφων ή στοιχείων που θα μπορούσαν να επικυρώνουν τους ισχυρισμούς της ελεγχόμενης. Από τη ληφθείσα απάντηση, ο ..... ενημέρωνε ότι ο προορισμός που ισχυρίζεται η προσφεύγουσα ότι απέθεσε τα εμπορεύματα, «δεν αποτελεί αδειοδοτημένο χώρο εναπόθεσης απορριμμάτων και η οποιαδήποτε εναπόθεση απορριμμάτων στο χώρο αυτό αποτελεί μη νόμιμη ενέργεια σύμφωνα με τις διατάξεις των νόμων». Επίσης, υπήρχε ενημέρωση για το σχετικό νομικό πλαίσιο, το οποίο προβλέπει ότι τέτοιου είδους επιχειρήσεις έχουν «υποχρέωση να οργανώσουν την επαναχρησιμοποίηση των προϊόντων ή συστατικών στοιχείων αυτών καθώς και τις εργασίες διαχείρισης των αποβλήτων τους, ήτοι συλλογή μεταφορά, αποθήκευση, ανάκτηση με την οργάνωση ή συμμετοχή σε Συστήματα Εναλλακτικής Διαχείρισης (ΣΣΕΔ)».

**Επειδή**, περαιτέρω, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να προσδιορίζουν το λόγο απαξίωσης ή καταστροφής των εμπορευμάτων τα οποία περιλαμβάνονται στο πρωτόκολλο καταστροφής και αφορούν είδη από πλαστικά και μεταλλικά στοιχεία υψηλής αντοχής (ανταλλακτικά) όπως επίσης λάδια και μπαταρίες αυτοκινήτων. Περαιτέρω, διαπιστώθηκε δειγματοληπτικά ότι ο «πίνακας καταστροφής άχρηστων εμπορευμάτων» της περιλάμβανε τους κωδικούς αποθήκης που εμφάνιζαν αρνητικό πρόσημο, ως αποτέλεσμα των κινήσεων εισαγωγής και εξαγωγής με τη χρήση των κωδικών 24 και 27 ανά είδος εμπορεύματος, κατά τη διάρκεια του ελεγχόμενου έτους 2017, ενώ δεν τεκμηριώνεται ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τα εμπορεύματα που έχει συμπεριλάβει στον «Πίνακα Καταστροφής» έχουν εξαχθεί από την αποθήκη προς εξυπηρέτηση αυτού του σκοπού  
Συνεπώς, ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί καταστροφής των επίμαχων εμπορευμάτων, είναι αναπόδεικτος και **αβάσιμος**.

**Επειδή**, στο άρθρο 76 του ν. 3104/2024 (ΚΦΔ) (πρώην αρθρ. 64) ορίζεται ότι:  
*«Άρθρο 76 - Επαρκής αιτιολογία*

*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**, στο άρθρο 77 του ίδιου νόμου (πρώην αρθρ. 65) ορίζεται ότι:

#### «Άρθρο 77 - Βάρος απόδειξης

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**, κατά τον επιτόπιο έλεγχο στις 20/07/2021 από συνεργείο ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΠΑΤΡΑΣ στην έδρα της προσφεύγουσας εταιρείας ζητήθηκαν διευκρινήσεις ως προς τον τρόπο παρακολούθησης των αποθεμάτων και έγινε δειγματοληπτική επισκόπηση καρτελών/κινήσεων ειδών για τα οποία είχαν εκδοθεί προσφάτως παραστατικά στοιχεία πωλήσεων. Περαιτέρω, από το αρχείο αποθήκης διαπιστώθηκε η χρήση των κωδικών 24 και 27 με αιτιολογία κίνησης «Γενική Χρέωση» και «Γενική Πίστωση» αντίστοιχα, χωρίς αναφορά σε παραστατικό ή σε αιτιολογία κίνησης σε αντίθεση με τις λοιπούς κωδικούς κίνησης της αποθήκης (Τ-ΔΑ εισαγωγής, πιστωτικό προμηθευτή, Τ-ΔΑ εξαγωγής, δελτίο λιανικής πώλησης κλπ). Προκειμένου να διαπιστωθεί κατά πόσο οι προαναφερόμενοι κωδικοί εξαγωγής επιδρούν στα οικονομικά μεγέθη της ελεγχόμενης, ο έλεγχος ζήτησε και έλαβε όλα τα συγκεντρωτικά δεδομένα για την έκταση χρήσης των αυτών. Από τα αρχεία αυτά εξήχθησαν πληροφορίες ως προς το συνολικό μέγεθος σε ποσότητες και αξίες των εν λόγω κινήσεων αποθήκης, μεγέθη τα οποία κρίθηκαν σημαντικά (ως προς τις αξίες) συγκρινόμενα με τον δηλωθέντα κύκλο εργασιών των ελεγχόμενων χρήσεων 2018, 2019, 2020 και 2021. Ειδικότερα, από την αντιπαραβολή των κινήσεων εισαγωγής και εξαγωγής του τηρούμενου προγράμματος εμπορικής διαχείρισης προέκυψαν τα κάτωθι στοιχεία:

#### ΕΤΟΣ 2018

|                                | Περιγραφή      | Ποσότητα  | Αξία       |
|--------------------------------|----------------|-----------|------------|
| Κωδικός κίνησης 27 (εισαγωγές) | ΓΕΝΙΚΗ ΠΙΣΤΩΣΗ | 5.948,00  | 64.970,26  |
| Κωδικός κίνησης 24 (εξαγωγές)  | ΓΕΝΙΚΗ ΧΡΕΩΣΗ  | 37.717,33 | 363.838,55 |

#### ΕΤΟΣ 2019

|                                | Περιγραφή      | Ποσότητα  | Αξία       |
|--------------------------------|----------------|-----------|------------|
| Κωδικός κίνησης 27 (εισαγωγές) | ΓΕΝΙΚΗ ΠΙΣΤΩΣΗ | 4.043,30  | 50.978,87  |
| Κωδικός κίνησης 24 (εξαγωγές)  | ΓΕΝΙΚΗ ΧΡΕΩΣΗ  | 27.269,78 | 289.829,43 |

#### ΕΤΟΣ 2020

|                                | Περιγραφή      | Ποσότητα  | Αξία       |
|--------------------------------|----------------|-----------|------------|
| Κωδικός κίνησης 27 (εισαγωγές) | ΓΕΝΙΚΗ ΠΙΣΤΩΣΗ | 1.142,50  | 14.650,88  |
| Κωδικός κίνησης 24 (εξαγωγές)  | ΓΕΝΙΚΗ ΧΡΕΩΣΗ  | 22.777,00 | 233.047,70 |

#### ΕΤΟΣ 2021

|                                | Περιγραφή      | Ποσότητα   | Αξία       |
|--------------------------------|----------------|------------|------------|
| Κωδικός κίνησης 27 (εισαγωγές) | ΓΕΝΙΚΗ ΠΙΣΤΩΣΗ | 1.084,7575 | 8.568,99   |
| Κωδικός κίνησης 24 (εξαγωγές)  | ΓΕΝΙΚΗ ΧΡΕΩΣΗ  | 17.365,15  | 175.231,09 |

Επιπλέον διαπιστώθηκε ότι οι κινήσεις αποθήκης με κωδικό 27 ή 24 δεν αφορούν λοιπά έξοδα ή χρεώσεις, κινήσεις για τις οποίες υπάρχει διαφορετική κωδικοποίηση (κωδικοί 993-999), αλλά

μόνο διακίνηση εμπορευμάτων που επηρεάζει θετικά ή αρνητικά το ποσοτικό υπόλοιπο και την απογραφή κάθε είδους

**Επειδή**, κατόπιν διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων, επί των προσκομισθέντων στον έλεγχο, ηλεκτρονικών αρχείων κινήσεων αποθήκης (καρτέλες κινήσεων ειδών αποθήκης), δεν επιβεβαιώθηκε από τον έλεγχο η χρήση των κωδικών αποθήκης 24 και 27 ως διορθωτικών κινήσεων, καθώς δεν προέκυψε συσχέτισή τους κατά την εισαγωγή και εξαγωγή των κωδικών που να αιτιολογεί την τακτοποίηση εκ παραδρομής σφαλμάτων ή τις επιστροφές, κινήσεις για τις οποίες άλλωστε προβλέπονται, βάσει προγράμματος εμπορικής διαχείρισης, ιδιαίτεροι κωδικοί κινήσεων.

**Επειδή**, από τις ελεγκτικές διαδικασίες που διενεργήθηκαν βάσει των δεδομένων του αρχείου αποθήκης, διαπιστώθηκε ότι οι κινήσεις εξαγωγής κάθε είδους (εκτός της κίνησης με κωδικό 24 ΓΕΝΙΚΗ ΧΡΕΩΣΗ) που είναι καταχωρημένες και επηρεάζουν την ποσότητα και την αξία των εξαγόμενων εμπορευμάτων από την αποθήκη της ελεγχόμενης οντότητας απεικονίζουν την αξία των καθαρών πωλήσεων βάσει υπαρκτών λογιστικών αρχείων. Αντίθετα, από τη δειγματοληπτική διερεύνηση αριθμού ειδών εμπορευμάτων διαπιστώθηκε ότι ενώ η κίνηση με κωδικό 24 επηρεάζει το ποσοτικό υπόλοιπο της αποθήκης και την απογραφή κάθε είδους, όπως και η κίνηση με κωδικό 27 ΓΕΝΙΚΗ ΠΙΣΤΩΣΗ (εισαγωγή), δεν υφίστανται παραστατικά για τις εν λόγω κινήσεις με αποτέλεσμα να μην διασφαλίζεται η αξιοπιστία και η δυνατότητα ελέγχου των συναλλαγών.

**Επειδή**, στην από οικεία έκθεση μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ, αναφέρεται αναλυτικά η μέθοδος υπολογισμού της αξίας των αποκρυσβισών πωλήσεων, βάσει των δεδομένων των λογιστικών αρχείων που διατέθηκαν στον έλεγχο. Σημειώνουμε ότι οι σχετικοί υπολογισμοί, που παρατίθενται σε υπολογιστικά φύλλα της ευρέως χρησιμοποιούμενης εφαρμογής EXCEL, καταγράφονται τόσο στο επισυναπτόμενο αρχείο του σημειώματος διαπιστώσεων όσο και στο συνημμένο στην έκθεση ελέγχου αρχείο.

**Επειδή**, στην ίδια έκθεση μερικού ελέγχου αναλύεται επαρκώς ο τρόπος προσδιορισμού της μέσης τιμής αγοράς και της μέσης τιμής πώλησης. Ειδικότερα, ο έλεγχος, προσδιόρισε τη μέση τιμή αγοράς και τη μέση τιμή πώλησης των κινήσεων κωδικών, κατ' επέκταση και το μέσο περιθώριο κέρδους με το οποίο λειτουργεί η επιχείρηση, λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του, ήτοι το αρχείο με όλες τις κινήσεις των κωδικών των εμπορεύσιμων ειδών της προσφεύγουσας εταιρείας καθώς και τον τρόπο σύνδεσης των κωδικών αυτών με τα πραγματικά περιστατικά πώλησης και αγοράς.

**Επειδή**, περαιτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας για τη σκοπιμότητα της χρήσης των κωδικών 24 και 27, ήτοι η χρησιμοποίηση των εν λόγω κωδικών κίνησης αποθήκης, με ισόποση χρέωση και πίστωση, για τη διόρθωση εσφαλμένων καταχωρήσεων, έτσι ώστε κάθε καρτέλα κωδικού είδους να αντικατοπτρίζει την πραγματική εικόνα της αποθήκης, δεν επαληθεύτηκαν κατά τη διενέργεια του ελέγχου, ενώ με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή στοιχεία, δεν προσκομίζονται περαιτέρω στοιχεία προς επίρρωση των ως άνω ισχυρισμών.

**Επειδή**, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία, κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη, αγόρασε ποσότητες ανταλλακτικών και λοιπών εμπορευμάτων, τα οποία καταχωρήθηκαν — εισήχθησαν στη αποθήκη με κωδικό κίνησης 27, για τα οποία δε λήφθηκαν και δεν εκδόθηκαν φορολογικά παραστατικά αγορών ή άλλα στοιχεία διακίνησης και πούλησε κωδικούς

εμπορευμάτων σε διάφορες ποσότητες, σε απροσδιόριστο αριθμό πελατών, χωρίς να εκδώσει τα αντίστοιχα παραστατικά πώλησης, αποδείξεις λιανικής ή τιμολόγια ή άλλο φορολογικό στοιχείο εσόδου.

Συγκεκριμένα από τον αντιπαραβολικό έλεγχο που διενεργήθηκε μεταξύ των αρχείων κινήσεων αποθήκης που λήφθηκαν από το εμπορικό πρόγραμμα της προσφεύγουσας, τα απλογραφικά βιβλία εσόδων εξόδων, τα λογιστικά αρχεία των Απογραφών ετών 2017, 2018, 2019, 2020 και αφού ερευνήθηκε η αξιοπιστία των εγγράφων και λοιπών στοιχείων που προσκόμισε η ελεγχόμενη, για το χρονικό διάστημα 01/01/2018 έως 20/07/2021 διαπιστώθηκε ότι:

1. Η προσφεύγουσα εταιρεία, για το χρονικό διάστημα από 31/01/2018 έως 31/12/2018 αγόρασε ποσότητες ανταλλακτικών και λοιπών εμπορευμάτων, τα οποία καταχωρήθηκαν — εισήχθησαν στη αποθήκη με κωδικό κίνησης 27, χωρίς να ληφθούν ή να εκδοθούν φορολογικά παραστατικά αγορών ή άλλα λογιστικά αρχεία, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5 (παρ. 8 και 9), 8 (παρ. 10 και 11) & 11 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ίδιου νόμου. Επίσης δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο για την ανωτέρω χρονική περίοδο οποιοδήποτε αρχείο για παραληφθείσες ποσότητες αποθεμάτων κατ' εφαρμογή των οριζόμενων της παραγράφου 9 περ.2 του άρθρου 5 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.)

2. Η προσφεύγουσα εταιρεία, για το χρονικό διάστημα από 31/01/2018 έως 31/12/2018 πούλησε 5.002 κωδικούς εμπορευμάτων σε διάφορες ποσότητες, το συνολικό ύψος των οποίων ανέρχεται σε 37.717,33 μονάδες, σε απροσδιόριστο αριθμό πελατών, συνολικής αξίας με Φ.Π.Α 376.791,40€ (καθαρή αξία 303.864,04€), χωρίς να εκδώσει τα αντίστοιχα παραστατικά πώλησης, αποδείξεις λιανικής ή τιμολόγια ή άλλο φορολογικό στοιχείο εσόδου, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 11, 12 και 13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 5 του ίδιου νόμου.

Οι συναλλαγές για τις οποίες διαπιστώθηκε η μη έκδοση παραστατικών στοιχείων υπόκεινται σε Φ.Π.Α. 24%, ήτοι η συνολική καθαρή τους αξία ανέρχεται σε 303.864,04€ και ο Φ.Π.Α. σε 72.927,37€.

3. Η προσφεύγουσα εταιρεία για το χρονικό διάστημα από 20/02/2019 έως 31/12/2019 αγόρασε ποσότητες ανταλλακτικών και λοιπών εμπορευμάτων, τα οποία καταχωρήθηκαν εισήχθησαν στη αποθήκη με κωδικό κίνησης 27, χωρίς να ληφθούν ή να εκδοθούν φορολογικά παραστατικά αγορών ή άλλα λογιστικά αρχεία, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5 (παρ. 8 και 9), 8 (παρ. 10 και 11) & 11 του ν. 4308/2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ίδιου νόμου. Επίσης δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο για την ανωτέρω χρονική περίοδο οποιοδήποτε αρχείο για παραληφθείσες ποσότητες αποθεμάτων κατ' εφαρμογή των οριζόμενων της παραγράφου 9 περ.2 του άρθρου 5 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.)

4. Η προσφεύγουσα εταιρεία για το χρονικό διάστημα από 19/02/2019 έως 31/12/2019 πούλησε 5.494 κωδικούς εμπορευμάτων σε διάφορες ποσότητες, το συνολικό ύψος των οποίων ανέρχεται σε 27.69,78 μονάδες, σε απροσδιόριστο αριθμό πελατών, συνολικής αξίας με Φ.Π.Α. 296.503,19€ (καθαρή αξία 239.115,47€), χωρίς να εκδώσει τα αντίστοιχα παραστατικά πώλησης, αποδείξεις λιανικής ή τιμολόγια ή άλλο φορολογικό στοιχείο εσόδου, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 11, 12 και 13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 5 του ίδιου νόμου.

Οι συναλλαγές για τις οποίες διαπιστώθηκε η μη έκδοση παραστατικών στοιχείων υπόκεινται σε 24%, ήτοι η συνολική καθαρή τους αξία ανέρχεται σε 239.115,47€ και ο Φ.Π.Α. σε 57.387,71€.

5. Η προσφεύγουσα εταιρεία δεν καταχώρησε στα βιβλία της και δεν συμπεριέλαβε στις δηλώσεις της εκδοθέν παραστατικό καθαρής αξίας 25,41€.

6. Η προσφεύγουσα εταιρεία για το χρονικό διάστημα από 12/05/2020 έως 31/12/2020 αγόρασε ποσότητες ανταλλακτικών και λοιπών εμπορευμάτων, τα οποία καταχωρήθηκαν — εισήχθησαν στη αποθήκη με κωδικό κίνησης 27, χωρίς να ληφθούν ή να εκδοθούν φορολογικά παραστατικά αγορών ή άλλα λογιστικά αρχεία, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5 (παρ. 8 και 9), 8 (παρ. 10 και 11) & 11 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ίδιου νόμου. Επίσης δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο για την ανωτέρω χρονική περίοδο οποιοδήποτε αρχείο για παραληφθείσες ποσότητες αποθεμάτων κατ' εφαρμογή των οριζόμενων της παραγράφου 9 περ.2 του άρθρου 5 του Ν.4308/2014.

7. Η προσφεύγουσα εταιρεία για το χρονικό διάστημα από 12/05/2020 έως 31/12/2020 πούλησε 3.456 κωδικούς εμπορευμάτων σε διάφορες ποσότητες, το συνολικό ύψος των οποίων ανέρχεται σε 22.777 μονάδες, σε απροσδιόριστο αριθμό πελατών, συνολικής αξίας με Φ.Π.Α 237.658,98€ (καθαρή αξία 191.660,47€), χωρίς να εκδώσει τα αντίστοιχα παραστατικά πώλησης, αποδείξεις λιανικής ή τιμολόγια ή άλλο φορολογικό στοιχείο εσόδου, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 11, 12 και 13 του ν. 4308/2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 5 του ίδιου νόμου.

Οι συναλλαγές για τις οποίες διαπιστώθηκε η μη έκδοση παραστατικών στοιχείων υπόκεινται σε 24%, ήτοι η συνολική καθαρή τους αξία ανέρχεται σε 191.660,47€ και ο Φ.Π.Α. σε 45.998,51€.

8. Η προσφεύγουσα εταιρεία δεν καταχώρησε στα βιβλία της και δεν συμπεριέλαβε στις δηλώσεις της εκδοθέν παραστατικό καθαρής αξίας 56,91€, κατά παράβαση των διατάξεων του Κ.Φ.Ε (ν.4172/2013), Φ.Π.Α (ν.2859/2000) και Κ.Φ.Δ .

9. Η προσφεύγουσα εταιρεία για το χρονικό διάστημα από 03/03/2021 έως 07/07/2021 αγόρασε - παρέλαβε ποσότητες ανταλλακτικών και λοιπών εμπορευμάτων, τα οποία καταχωρήθηκαν — εισήχθησαν στη αποθήκη με κωδικό κίνησης 27, χωρίς να ληφθούν ή να εκδοθούν φορολογικά παραστατικά αγορών ή άλλα λογιστικά αρχεία, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5 (παρ. 8 και 9), 8 (παρ. 10 και 11) & 11 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ίδιου νόμου. Επίσης δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο για την ανωτέρω χρονική περίοδο οποιοδήποτε αρχείο για παραληφθείσες ποσότητες αποθεμάτων κατ' εφαρμογή των οριζόμενων της παραγράφου 9 περ.2 του άρθρου 5 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.)

10. Η προσφεύγουσα εταιρεία για το χρονικό διάστημα από 05/07/2021 έως 19/07/2021 διακίνησε προς πώληση - εξήγαγε από την αποθήκη της ποσότητες ανταλλακτικών και λοιπών εμπορευμάτων, τα οποία καταχωρήθηκαν — εξήχθησαν από την αποθήκη με κωδικό κίνησης 24, για τα οποία δεν εκδόθηκαν φορολογικά παραστατικά ή άλλα στοιχεία διακίνησης, κατά

παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5 (παρ. 8 και 9) του ν. 4308/2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ίδιου νόμου.

**11.** Η προσφεύγουσα εταιρεία για τη χρονική περίοδο από 03/03/2021 έως 19/06/2021 πούλησε 3.674 κωδικούς εμπορευμάτων σε διάφορες ποσότητες, το συνολικό ύψος των οποίων ανέρχεται σε 17.174,15 μονάδες, συνολικής αξίας με Φ.Π.Α 171.277,90 € (καθαρή αξία 138.127,34 €), χωρίς να έχουν εκδοθεί τα αντίστοιχα παραστατικά πώλησης, αποδείξεις λιανικής ή τιμολόγια ή άλλο φορολογικό στοιχείο εσόδου, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, Ι Ι, 12 και 13 του ν. 4308/2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 5 του ίδιου νόμου.

Οι συναλλαγές για τις οποίες διαπιστώθηκε η μη έκδοση παραστατικών στοιχείων υπόκεινται σε Φ.Π.Α. 24%, ήτοι η συνολική καθαρή τους αξία ανέρχεται σε 138.127,34€ και ο Φ.Π.Α. σε 33.150,56 €.

**Επειδή,** από τα παραπάνω συνάγεται ότι οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί αοριστίας και χωρίς επαρκή αιτιολογία της οικείας έκθεσης ελέγχου, **είναι αβάσιμοι.**

**Επειδή,** οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 20/10/2023 έκθεση ελέγχου μερικού ελέγχου Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

### **Αποφασίζουμε**

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 21-10-2024 και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ.: ....., και την τροποποίηση των υπ' αριθμ. ....../2024, ....../2024, ....../2024 και ....../2024 προσβαλλόμενων Πράξεων Επιβολής Προστίμου άρθρου 58<sup>Α</sup> παρ. 1 ν. 4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

**1.** Αριθμ. ....../2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α παρ. 2 ν. 4987/2022 (ήδη 54 παρ. 2 νέου ΚΦΔ), Φορ. έτους 2018 : **36.463,68€** ( 72.927,37 X 50%).

**2.** Αριθμ. ....../2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α παρ. 2 ν. 4987/2022 (ήδη 54 παρ. 2 νέου ΚΦΔ), Φορ. έτους 2019 : **28.693,86€** (57.387,71 X 50%).

**3.** Αριθμ. ....4/2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α παρ. 2 ν. 4987/2022 (ήδη 54 παρ. 2 νέου ΚΦΔ), Φορ. έτους 2020 : **22.999,26€** (45.998,51 X 50%).

4. Αριθμ. .... /2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α παρ. 2 ν. 4987/2022 (ήδη 54 παρ. 2 νέου ΚΦΔ), Φορ. έτους 2021 : **16.575,28€** (33.150,56 X 50%).

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
α/α  
Χ. ΠΑΣΧΑΛΗΣ**

**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.