



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 06/03/2025

Αριθμός απόφασης: 551

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

Email : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, νομίμως εκπροσωπούμενης, με έδρα στο κατά των:

Α) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου,

Β) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου,

Γ) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου,
Δ) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου,
Ε) με αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου,
ΣΤ) με αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου,
Ζ) με αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020 - 31/12/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου και
Η) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2021 - 31/12/2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, 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.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 88.120,57€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ποσού 44.060,29€, ήτοι συνολικό ποσό **132.180,86€**, λόγω μη έκδοσης απροσδιορίστου πλήθους τιμολογίων πώλησης αγαθών ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων συνολικής αξίας 376.791,40€ (καθαρή αξία 303.864,04€ πλέον ΦΠΑ 72.927,37€).

Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 57.387,72€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ποσού 28.693,86€, ήτοι συνολικό ποσό **86.081,58€**, λόγω μη έκδοσης απροσδιορίστου πλήθους τιμολογίων πώλησης αγαθών ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων συνολικής αξίας 296.503,19€ (καθαρή αξία 239.115,47€ πλέον ΦΠΑ 57.387,71€).

Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 45.998,51€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ποσού 22.999,26€, ήτοι συνολικό ποσό **68.997,77€**, λόγω μη έκδοσης απροσδιορίστου πλήθους τιμολογίων πώλησης

αγαθών ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων συνολικής αξίας 237.658,98€ (καθαρή αξία 191.660,47€ πλέον ΦΠΑ 45.998,51€).

Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 30.388,03€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ποσού 15.194,02€, ήτοι συνολικό ποσό **45.582,05€**, λόγω μη έκδοσης απροσδιορίστου πλήθους τιμολογίων πώλησης αγαθών ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων συνολικής αξίας 171.277,90€ (καθαρή αξία 138.127,34€ πλέον ΦΠΑ 33.150,56€).

Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, προσδιορίστηκε διαφορά φορολογητέων εκροών ποσού 303.864,04€ και χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ προς καταβολή ποσού **72.841,61€**, λόγω μη έκδοσης απροσδιορίστου πλήθους τιμολογίων πώλησης αγαθών ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων συνολικής καθαρής αξίας 303.864,04€ πλέον ΦΠΑ 72.927,37€).

Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, προσδιορίστηκε διαφορά φορολογητέων εκροών ποσού 239.115,47€ και χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ προς καταβολή ποσού **57.516,36€**, λόγω μη έκδοσης απροσδιορίστου πλήθους τιμολογίων πώλησης αγαθών ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων συνολικής καθαρής αξίας 239.115,47€ πλέον ΦΠΑ 57.387,71€).

Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, προσδιορίστηκε διαφορά φορολογητέων εκροών ποσού 191.660,47€ και χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ προς καταβολή ποσού **45.604,11€**, λόγω μη έκδοσης απροσδιορίστου πλήθους τιμολογίων πώλησης αγαθών ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων συνολικής καθαρής αξίας 191.660,47€ πλέον ΦΠΑ 45.998,51€).

Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, προσδιορίστηκε διαφορά φορολογητέων εκροών ποσού 138.127,37€ και χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ προς καταβολή ποσού **33.742,16€**, λόγω μη έκδοσης απροσδιορίστου πλήθους τιμολογίων πώλησης αγαθών ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων συνολικής καθαρής αξίας 138.127,34€ πλέον ΦΠΑ 33.150,56€).

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των με ημερομηνία θεώρησηςεκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ, των οποίων αναπόσπαστο μέρος αποτελεί η απόέκθεση 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.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αριθμόεντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, κατά τις διατάξεις της Α. 1413/2019 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, λόγω διαπίστωσης μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων από την προσφεύγουσα εταιρεία. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθ. πρωτ.έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΠΑΤΡΑΣ με συνημμένα έγγραφα την απόέκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 & ΚΦΔ και πληροφοριακές εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ.

Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΠΑΤΡΑΣ διενήργησε μερικό έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ΚΦΔ, στην προσφεύγουσα εταιρεία με αντικείμενο εργασιών για τα έτη 2016 έως 2021. Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσαν οι διαπιστώσεις κατά τον μερικό επιτόπιο έλεγχο που πραγματοποίησε συνεργείο ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ στην έδρα της ελεγχόμενης κατά τηνόπου διαπιστώθηκε η μη έκδοση ενός (1) φορολογικού στοιχείου (απόδειξη λιανικής πώλησης) από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ.. Για την ανωτέρω διαπίστωση, εκδόθηκε το υπ' αριθ.Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε Ακρόαση και ο υπ' αριθ.Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου που επισύρει η ανωτέρω παράβαση, όπως το πρόστιμο αυτό προβλέπεται από τις διατάξεις του ΚΦΔ, ήτοι πρόστιμο ποσού 250,00 ευρώ (με την επιφύλαξη της υποτροπής). Στη συνέχεια συντάχθηκε και η σχετική έκθεση ελέγχου, η οποία στάλθηκε στη Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ.

Κατά τον επιτόπιο έλεγχο διαπιστώθηκε ότι στο πρόγραμμα εμπορικής διαχείρισης, 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 ελεγχόμενης οντότητας, σε σχετική ερώτηση 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 ελεγχόμενη επιχείρηση 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.

Επιπλέον συντάχθηκε η υπ' αριθ.Πρόσκληση για διάθεση των λογιστικών αρχείων της ελεγχόμενης επιχείρησης. Για τον έλεγχο των προσκομισθέντων, εκδόθηκε η υπ' αριθ.εντολή ελέγχου για το έτος 2016 και στη συνέχεια, λόγω λήξης αυτής, εκδόθηκαν οι υπ' αριθ. εντολές με ημερομηνία λήξης 30/06/2023, 31/12/2023 και 31/12/2024 αντίστοιχα.

Ανταποκρινόμενη στην ως άνω πρόσκληση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ, η ελεγχόμενη οντότητα

προσκόμισε στις 13/10/2021 τα ζητηθέντα λογιστικά αρχεία. Επιπλέον, παρείχε έγγραφες εξηγήσεις σχετικά με τους κωδικούς κίνησης 24 και 27, οι οποίοι εμφανίζονται στις καρτέλες αποθήκης ενώ προσκόμισε και πρωτόκολλο καταστροφής άχρηστων-απαξιωμένων αποθεμάτων για τα έτη 2016 έως και 2020 συνοδευόμενο από αντίστοιχους Πίνακες Καταστροφής Άχρηστων Εμπορευμάτων και Δελτία Αποστολής.

Βάσει της τελευταίας υπ' αριθ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υποδιεύθυνσης Α' Προληπτικών Ελέγχων Τρίπολης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ πραγματοποιήθηκε στη προσφεύγουσα εταιρεία έλεγχος για τα έτη 2018-2021 ο οποίος ακολουθεί τη μεθοδολογία του ελέγχου που διενεργήθηκε για τα έτη 2016 και 2017.

Σύμφωνα με το πόρισμα της απόέκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 και του ν. 4987/2022 του Προϊσταμένου της Υποδιεύθυνσης Α' Προληπτικών Ελέγχων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας στην Τρίπολη, η προσφεύγουσα:

- Κατά το έτος 2018, δεν εξέδωσε απροσδιόριστο πλήθος τιμολογίων πώλησης ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων καθαρής αξίας 303.864,40€ πλέον ΦΠΑ 72.927,37€.
- Κατά το έτος 2019, δεν εξέδωσε απροσδιόριστο πλήθος τιμολογίων πώλησης ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων καθαρής αξίας 239.115,47€ πλέον ΦΠΑ 57.387,71€.
- Κατά το έτος 2020, δεν εξέδωσε απροσδιόριστο πλήθος τιμολογίων πώλησης ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων καθαρής αξίας 191.660,47€ πλέον ΦΠΑ 45.998,51€.
- Κατά το έτος 2021, δεν εξέδωσε απροσδιόριστο πλήθος τιμολογίων πώλησης ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων καθαρής αξίας 138.127,34€ πλέον ΦΠΑ 33.150,56€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 και 13 του Ν. 4308/2014.
- Κατά το έτος 2018, δεν έλαβε και δεν εξέδωσε λογιστικά αρχεία (στοιχεία αγοράς) για ποσότητες ανταλλακτικών και λοιπών εμπορευμάτων 5.948 μονάδων μέτρησης.
- Κατά το έτος 2019, δεν έλαβε και δεν εξέδωσε λογιστικά αρχεία (στοιχεία αγοράς) για ποσότητες ανταλλακτικών και λοιπών εμπορευμάτων 4.043 μονάδων μέτρησης.
- Κατά το έτος 2020, δεν έλαβε και δεν εξέδωσε λογιστικά αρχεία (στοιχεία αγοράς) για ποσότητες ανταλλακτικών και λοιπών εμπορευμάτων 1.142,5 μονάδων μέτρησης.
- Κατά το έτος 2021, δεν έλαβε και δεν εξέδωσε λογιστικά αρχεία (στοιχεία αγοράς) για ποσότητες ανταλλακτικών και λοιπών εμπορευμάτων 1.084,75 μονάδων μέτρησης, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 10 και 11 του άρθρου 8 του Ν. 4308/2014.

Βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων ελέγχου, ήτοι της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., συντάχθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ η απόέκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ΚΦΔ, η οποία διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ.

Σε συνέχεια του ως άνω δελτίου πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ η υπ' αριθ.εντολή ελέγχου για τη διενέργεια ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ στην προσφεύγουσα, κατά τα οριζόμενα στην Α.1413/2019 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, για τα φορολογικά έτη 2018,2019,2020 και 2021. Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου, συντάχθηκαν οι απόεκθέσεις μερικού ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ και εκδόθηκαν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις.

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

1) Έλλειψη νόμιμης βάσεως των επιβληθέντων προστίμων.

Με τις προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις φόρου εισοδήματος επιβάλλονται πρόστιμα κατ' άρθρο 58 του Ν. 4987/2022 και με τις προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις ΦΠΑ

επιβάλλονται πρόστιμα κατ' άρθρο 58Α 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 ακυρωτές λόγω ελλείψεως νόμιμης βάσεως ως προς τα επιβληθέντα δυνάμει αυτών πρόστιμα ανακριβείας.

2) Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός διαφορών φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ λόγω μη εκπληρώσεως του βάρους αποδείξεως της Φορολογικής Αρχής.

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 απόδειξης.

Σε όλη την Έκθεση Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Πάτρας, η Φορολογική Αρχή παραπέμπει σε φερόμενα ως συνημμένα αρχεία, γίνεται, δε, ρητώς η μνεία ότι «όλοι οι ανωτέρω υπολογισμοί και πίνακες επισυνάπτονται σε αρχεία excel σε αποθηκευτική μονάδα cd, λόγω του μεγάλου πλήθους των συναλλαγών». Τα αρχεία όμως αυτά δεν συγκοινοποιήθηκαν στην Εταιρεία με την Έκθεση Ελέγχου.

3) Ως προς την μέθοδο που ακολουθήθηκε από τον έλεγχο, ουδόλως κατονομάζεται ποια είναι η μέθοδος αυτή και κυρίως ουδόλως εξηγείται για ποιόν λόγο είναι νομίμως προβλεπόμενη, ενδεδειγμένη και κατάλληλη για την εξεύρεση της αξίας των δήθεν αποκρυβεισών πωλήσεων της εταιρείας.

4) Δεν ζητήθηκαν εξηγήσεις για τη λειτουργία της αποθήκης από τον πλέον αρμόδιο, ήτοι τον λογιστή της εταιρείας, αλλά στην έκθεση ελέγχου αναφέρεται αόριστα ότι ερωτήθηκαν οι «υπεύθυνοι της οντότητας».

5) Οι κινήσεις των κωδικών αποθήκης 24 και 27 χαρακτηρίζονται αορίστως από τον έλεγχο ως μεγάλης αξίας χωρίς να προσδιορίζεται το σχετιζόμενο μέγεθος ή ο χρόνος στον οποίο ανάγονται, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη πλήθος των κωδικών αποθήκης καθώς και ότι στον κωδικό 24 (εξαγωγές) περιελήφθησαν κατά κύριο λόγο καταστραφέντα αποθέματα.

6) Δεν υπήρχε υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης κατά τον ν. 4308/2014, αντιθέτως κάθε οντότητα, βάσει των παρ. 8 έως 12 του ν. 4308/2013, δύναται και δεν υποχρεούται να τηρεί για διαχειριστικούς σκοπούς αρχείο για τα διακινούμενα αγαθά κατά ποσότητα και αξία.

7) Αόριστη και αναπόδεικτη η έκθεση καθώς:

- Ο έλεγχος προέβη σε δειγματοληπτική αντιπαραβολή των κινήσεων εξαγωγών με τα αρχεία του εν χρήσει Φ.Η.Μ., με αριθ. μητρώου, χωρίς να προσδιορίζει ποια δείγματα ελήφθησαν για τον έλεγχο καταχώρησης των παραστατικών στο πρόγραμμα εμπορικής διαχείρισης, καταλήγοντας στο συμπέρασμα, αναιτιολόγητα, ότι το εν λόγω πρόγραμμα αποτελεί ακριβή και αξιόπιστη πηγή. Ο όγκος των εγγραφών δικαιολογημένα οδηγεί σε σφάλματα εκ παραδρομής αφού τα παραστατικά καταχωρούνται στα βιβλία χειροκίνητα από τον λογιστή.

- Η έκθεση περιλαμβάνει αποσπασματικά στοιχεία (σύνολα κινήσεων κωδικών 24 και 27) από τα οποία δεν είναι δυνατό να εξαχθούν ασφαλή συμπεράσματα.

8) Ο έλεγχος εσφαλμένα θεωρεί ότι η εταιρεία τήρησε βιβλίο αποθήκης ενώ το αρχείο που προσκόμισε στον έλεγχο και το οποίο τηρεί προαιρετικά, αποτελεί αρχείο διαχείρισης αποθεμάτων. Δεν έλαβε υπόψη του τη νόμιμη εκπλήρωση της υποχρέωσης τήρησης παραστατικών διακίνησης. Επίσης, αυθαίρετα ο έλεγχος θεωρεί ότι τα καταστραφέντα αποθέματα προέρχονται αποκλειστικά από αγορασθέντα εντός του οικείου έτους. Τα αποθέματα των προγενέστερων του επίμαχου ετών, που οδηγήθηκαν στην καταστροφή,

αποτυπώνονται τόσο στην απογραφή λήξεως του προηγούμενου έτους, όσο και σε εκείνη παλαιότερων ετών. Επιπλέον δεν διενεργήθηκε έλεγχος με τη μέθοδο της «κλειστής αποθήκης».

9) Ο έλεγχος δεν απέδειξε τη μη συντέλεση της καταστροφής των εμπορευμάτων.

10) Έλλειψη πλήρους και επαρκούς αιτιολογίας ως προς τον προσδιορισμό του συντελεστή μικτού κέρδους.

11) Δεν υπήρχε ουδείς λόγος και συμφέρον για την εταιρεία να αποκρύψει αγορές. Ο έλεγχος δεν απέδειξε τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης όπως την αγορά των επίμαχων αγαθών από συγκεκριμένα πρόσωπα.

Ως προς τον 1ο ισχυρισμό:

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 προσφεύγουσα επικαλείται έλλειψη νόμιμης βάσεως των επιβληθέντων προστίμων καθώς με τις προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις φόρου εισοδήματος επιβάλλονται πρόστιμα κατ' άρθρο 58 του Ν. 4987/2022 και με τις προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις ΦΠΑ επιβάλλονται πρόστιμα κατ' άρθρο 58Α του Ν. 4987/2022 σε χρόνο, στον οποίο δεν ισχύει πλέον ο ως άνω νόμος, αλλά ο Ν. 5104/2024.

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

Επειδή, και όλως επικουρικώς, δεν επήλθε καμία μεταβολή ως προς το ύψος επιβολής των υπό κρίση προστίμων, καθόσον τόσο στο ν. 4987/2022 (άρθρα 58^Α παρ. 2 και 58 παρ. 1) όσο και στο ήδη 54 παρ.1 και 2 του ν. 5104/2024, προβλέπεται ότι σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης/ανακρίβειας από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς φόρου που προκύπτει προς καταβολή.

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 2ο ισχυρισμό:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 33 «Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου» του ν.5104/2024, ορίζεται ότι:

«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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (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 τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) 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, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ έλεγχου οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς της. (βλ. ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ1542/2016).

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 διαλαμβανομένων 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, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012), το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 36 «Είδη προσδιορισμού φόρου» του ν.5104/2024**, ορίζεται ότι:

«1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογούμενου για μια (1) ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα (1) ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια (1) ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου: [...] γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου [...]

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 38 «Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου» του ν.5104/2024**, ορίζεται ότι:

«[...] Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τέταρτου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 36.».

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

«1. Σε περίπτωση που, κατά τη διενέργεια μερικών επιτόπιων ελέγχων για την διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, για φορολογούμενους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διακινούν αγαθά (προληπτικοί έλεγχοι), ή σε περίπτωση που κατόπιν επεξεργασίας/αξιοποίησης κατασχεθέντων ή παραληφθέντων βιβλίων, εγγράφων, αρχείων, στοιχείων ή οποιασδήποτε άλλης πληροφορίας διαπιστώνεται μη έκδοση φορολογικών στοιχείων/λογιστικών αρχείων (παραστατικών) ή έκδοση ανακριβών

φορολογικών στοιχείων/λογιστικών αρχείων (παραστατικών), εκδίδεται πράξη για την επιβολή του οριζόμενου από τις, κατά περίπτωση, διατάξεις των άρθρων 54 παρ. 2 περ. η) ή 58Α παρ. 1 του ν. 4174/2013, προστίμου.

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

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

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

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

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

7. Σε περίπτωση που, κατ' εφαρμογή της περίπτωσης 12 του πίνακα του άρθρου 1 της Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017/31-07-2017 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., όπως ισχύει, παρέχεται εξουσιοδότηση υπογραφής για την έκδοση της εντολής φορολογικού ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος ή Φ.Π.Α. σε Προϊστάμενο Ελεγκτικής Υπηρεσίας διαφορετικής από αυτήν, της οποίας ο Προϊστάμενος έχει την αρμοδιότητα για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων, κατ' εφαρμογή του τελευταίου εδαφίου της στήλης 5 της περίπτωσης 27 του πίνακα του άρθρου 1 της προαναφερόμενης απόφασης, ο τελευταίος ενημερώνει σχετικά τον αρμόδιο για την έκδοση της εντολής φορολογικού ελέγχου για τη φορολογία εισοδήματος ή Φ.Π.Α. Προϊστάμενο, προκειμένου αυτός να ενεργήσει σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην παρούσα.

8. Στην έκθεση ελέγχου, που συντάσσεται στο πλαίσιο διενέργειας των προαναφερόμενων μερικών ελέγχων γραφείου, διατυπώνεται ρητή επιφύλαξη για το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να επανέλθει, σε επόμενο χρόνο, με άλλη εντολή, που εμπεριέχει τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο, για να διενεργήσει άλλο μερικό ή πλήρη έλεγχο. Προς τούτο η Φορολογική Διοίκηση, εφόσον κρίνει ότι συντρέχει περίπτωση, αξιολογώντας και την

υφισταμένη παράβαση της μη έκδοσης ή της έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/λογιστικού αρχείου (παραστατικού), δύναται να προσδιορίσει τη φορολογητέα ύλη και κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 27 του ν. 4174/2013 και 28 του ν. 4172/2013.

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ.έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ, με συνημμένες Πληροφοριακές Εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ και την Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 & ΚΦΔ, με ημερομηνία θεώρησης, οι διατυπώσεις και τα πορίσματα της οποίας έγιναν αποδεκτά από τον έλεγχο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ 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 πώλησης ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων,

- Συνολικής αξίας 376.791,40€ (καθαρή αξία 303.864,40€ πλέον ΦΠΑ 72.927,37€) κατά το φορολογικό έτος 2018
 - Συνολικής αξίας 296.503,19€ (καθαρή αξία 239.115,47€ πλέον ΦΠΑ 57.387,71€) κατά το φορολογικό έτος 2019
 - Συνολικής αξίας 237.658,98€ (καθαρή αξία 191.660,47€ πλέον ΦΠΑ 45.998,51€) κατά το φορολογικό έτος 2020
 - Συνολικής αξίας 171.277,90€ (καθαρή αξία 138.127,34€ πλέον ΦΠΑ 33.150,56€) κατά το φορολογικό έτος 2021,
- 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.

Επειδή, από τις προπαρατεθείσες διατάξεις συνάγεται ότι ορθά οι διαπιστώσεις και τα πορίσματα ελέγχου της με ημερομηνία θεώρησηςέκθεσης 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. ΑΓΡΙΝΙΟΥ, χωρίς να απαιτείται η διενέργεια περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών, καθώς πρόκειται για φορολογικές αρχές που υπάγονται σε ενιαία Φορολογική Διοίκηση.

Επειδή, περαιτέρω, η απόέκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ, κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία ηλεκτρονικά μέσω της εφαρμογής e-κοινοποιήσεις στις 20/09/2024 με αριθμό καταχώρισης

Από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει η προσφεύγουσα να έχει αιτηθεί να της παρασχεθούν τα συνημμένα της εν λόγω έκθεσης.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας περί παράνομου και εσφαλμένου καταλογισμού φόρου λόγω μη εκπλήρωσης του βάρους απόδειξης απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς

Επί των λοιπών ισχυρισμών, με τους οποίους η προσφεύγουσα προσβάλλει τα ευρήματα της απόέκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 & ΚΦΔ, του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ, τα πορίσματα ελέγχου της οποίας έγιναν δεκτά από την αρμόδια φορολογική αρχή και αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι των απόεκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ, λεκτέα τα ακόλουθα:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), 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. [...]

18. Η οντότητα μπορεί να αναθέτει σε τρίτο πρόσωπο (εξωτερικός λογιστής) την τήρηση μέρους ή του συνόλου του λογιστικού της συστήματος ή τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων. Η ανάθεση της τήρησης του λογιστικού συστήματος ή της κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει τη διοίκηση της οντότητας από τη σχετική ευθύνη που προκύπτει, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο ή εν γένει την κείμενη νομοθεσία, για τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία, στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι ζητήθηκαν εξηγήσεις κατά τη διάρκεια του ελέγχου από τους «υπεύθυνους της οντότητας», αλλά δεν αναφέρεται τεχνηέντως ποιοι συγκεκριμένα ήταν οι «υπεύθυνοι» ενώ δεν αναζητήθηκε ο λογιστής που ήταν κατ' εξοχήν αρμόδιος να απαντήσει στα ερωτήματα του ελέγχου.

Επειδή, στην απόέκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΠΑΤΡΑΣ (σελ 3-4), αναφέρεται ότι κατά τη διάρκεια του επιτόπιου ελέγχου ήταν παρών ο κος, διαχειριστής και υπεύθυνος της ελεγχόμενης οντότητας στον οποίο και παραδόθηκε η υπ' αριθ.πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων, ενώ από την ελεγχόμενη κλήθηκε και ο συνεργαζόμενος τεχνικός μηχανογραφικής υποστήριξης, προς εξυπηρέτηση του ελέγχου.

Επειδή, η διοίκηση της προσφεύγουσας (οντότητας), όφειλε σε κάθε περίπτωση να επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια και να ελέγχει τα δεδομένα των λογιστικών αρχείων, τις εγγραφές που καταχωρούνται στα λογιστικά της αρχεία και τα φορολογικά της στοιχεία, να λαμβάνει γνώση για όλες τις συναλλαγές που πραγματοποιεί η εταιρεία και τις απαιτήσεις και υποχρεώσεις που δημιουργούνται από τις συναλλαγές της.

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 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. 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 ζημίες.

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 αποστελλόμενα 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 αποστελλόμενα 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 αποστελλόμενα 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 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 «Φορολογικός έλεγχος» του ν.5104/2024, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 «Πρόσβαση στα λογιστικά αρχεία - βιβλία και στοιχεία» του ν.5104/2024, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλία και στοιχεία), καθώς και των 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 για τη διενέργεια του ελέγχου προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από τον 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. Ο φορολογούμενος παρέχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και τον τρόπο τήρησης των λογιστικών αρχείων. Την ίδια υποχρέωση έχουν και τρίτοι που παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία αρχείων και πληροφοριών, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση.

3. Ο υπάλληλος της Φορολογικής Διοίκησης που διενεργεί τον έλεγχο δύναται να κατάσχει λογιστικά αρχεία (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, η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση προσφυγή ισχυρίζεται οι διαπιστώσεις του ελέγχου βασίσθηκαν στο προαιρετικά τηρούμενο, για διαχειριστικούς λόγους, αρχείο αποθήκης, καθώς δεν είχε σχετική υποχρέωση και επιπλέον δεν λήφθηκε υπόψη η τήρηση παραστατικών διακίνησης.

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 παρόντος νόμου, 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 οιοδήποτε βιβλίου ή ηλεκτρονικού αρχείου, δεν ασκεί ουδεμία επίδραση στην άντληση στοιχείων και πληροφοριών από μέρους του ελέγχου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, 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, ενώ δεν προσκομίστηκε κανένα τεκμήριο για το λόγο απαξίωσης ή καταστροφής των εμπορευμάτων αυτών. Περαιτέρω, ο έλεγχος απέστειλε έγγραφο προς τη Διεύθυνση Καθαριότητας του Δήμου, 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 Δήμος 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 των ελεγχόμενων ετών, 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.5104/2024, 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του ν.5104/2024, 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, κατά τον επιτόπιο έλεγχο στις 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 έωςδιαπιστώθηκε 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, 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 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, από τα αρχεία της Υπηρεσίας μας προκύπτει ότι παρόμοιους ισχυρισμούς είχε προβάλει η προσφεύγουσα με την υπ' αριθ. ενδικοφανή προσφυγή κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, οι οποίοι εξετάστηκαν από την Υπηρεσία μας και εκδόθηκε η υπ' αριθ. απορριπτική απόφαση.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις με ημερομηνία θεώρησηςεκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ οι οποίες βασίζονται στην έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 και ΚΦΔ, με ημερομηνία θεώρησης, της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και την **επικύρωση** των:

Α) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου,

Β) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου,

Γ) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου,

Δ) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου,

Ε) με αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου,

ΣΤ) με αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου,

Ζ) με αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020 - 31/12/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου και
 Η) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2021 - 31/12/2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου νομικού προσώπου- καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος 2018

- Υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018

		ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη		50.872,77	354.736,81	303.864,04
ή ζημιά				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό			88.120,57
	Χρεωστικό ποσό	1.353,42	89.473,99	
Προκαταβολή φόρου		14.015,45	14.015,45	
Τέλος επιτηδεύματος		800,00	800,00	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας/μη δήλωσης			44.060,29	44.060,29
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		16.168,87	148.349,73	132.180,86

- Υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		734.225,26	1.038.089,30	303.864,04
Αξία φορολογητέων εισροών		585.145,29	585.145,29	
Φόρος εκροών		176.214,06	249.141,43	72.927,37
Υπόλοιπο φόρου εισροών		176.299,82	176.299,82	
Πιστωτικό υπόλοιπο		85,76		85,76
Χρεωστικό υπόλοιπο			72.841,61	72.841,61
Σύνολο φόρου για καταβολή			72.841,61	72.841,61
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	85,76		85,76
	για επιστροφή			

Φορολογικό Έτος 2019

- Υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019

		ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη		44.405,85	283.521,32	239.115,47
ή ζημιά				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	3.358,05		57.387,72
	Χρεωστικό ποσό		54.029,67	
Προκαταβολή φόρου		7.460,18	7.460,18	
Τέλος επιτηδεύματος		800,00	800,00	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας/μη δήλωσης			28.693,86	28.693,86
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		4.902,13	90.983,71	86.081,58

- Υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	692.730,87	931.846,34	239.115,47
Αξία φορολογητέων εισροών	611.643,97	611.643,97	
Φόρος εκροών	166.255,40	223.643,12	57.387,72
Υπόλοιπο φόρου εισροών	166.255,40	166.169,64	85,76
Πιστωτικό υπόλοιπο			
Χρεωστικό υπόλοιπο		57.473,48	57.473,48
Πρόστ. φόρου άρθρου 58Α ΚΦΔ		42,88	42,88
Σύνολο φόρου για καταβολή		57.516,36	57.516,36

Φορολογικό Έτος 2020

- Υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020

		ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη		48.063,33	239.723,80	191.660,47
ή ζημιά				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό			45.998,51
	Χρεωστικό ποσό	4.075,02	50.073,53	
Προκαταβολή φόρου		8.074,64	8.074,64	
Τέλος επιτηδεύματος		800,00	800,00	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας/μη δήλωσης			22.999,26	22.999,26
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		12.949,66	81.947,43	68.997,77

- Υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020 - 31/12/2020.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		618.198,36	809.858,83	191.660,47
Αξία φορολογητέων εισροών		490.169,53	490.169,53	
Φόρος εκροών		148.367,61	194.366,12	45.998,51
Υπόλοιπο φόρου εισροών		148.762,01	148.762,01	
Πιστωτικό υπόλοιπο		394,40		394,40
Χρεωστικό υπόλοιπο			45.604,11	45.604,11
Πρόστ. φόρου άρθρου 58Α ΚΦΔ				
Σύνολο φόρου για καταβολή			45.604,11	45.604,11
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	394,40		394,40
	για επιστροφή			

Φορολογικό Έτος 2021

- Υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2021

		ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη		67.079,84	205.207,21	138.127,37
ή ζημιά				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό			30.388,03
	Χρεωστικό ποσό	6.682,92	37.070,95	
Προκαταβολή φόρου		11.806,05	11.806,05	
Τέλος επιτηδεύματος		800,00	800,00	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας/μη δήλωσης			15.194,02	15.194,02
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		19.288,97	64.871,02	45.582,05

- Υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2021 - 31/12/2021.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		767.966,27	906.093,64	138.127,37
Αξία φορολογητέων εισροών		521.764,56	521.764,56	
Φόρος εκροών		184.311,90	217.462,47	33.150,57
Υπόλοιπο φόρου εισροών		184.311,90	183.917,50	394,40
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο			33.544,97	33.544,97
Πρόστ. φόρου άρθρου 58Α ΚΦΔ			197,19	197,19
Σύνολο φόρου για καταβολή			33.742,16	33.742,16

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στο υπόχρεο νομικό πρόσωπο.

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

α/α

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.