



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 17.3.2025

Αριθμός απόφασης: 692

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312348

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 Α' 20),

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

γ. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»,

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

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 15.11.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, ως αλληλεγγύως ευθυνόμενου προσώπου για τα φορολογικά χρέη της επιχείρησης, Α.Φ.Μ., κατά των κάτωθι Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ:

Α/Α	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος Φόρου	Φορολογικό έτος/ φορολογική περίοδος
1		18.10.2024	Εισόδημα	2018
2		18.10.2024	Εισόδημα	2019
3		18.10.2024	Φ.Π.Α.	01.01.2018-31.12.2018

4		18.10.2024	Φ.Π.Α.	01.01.2019-31.12.2019
5		18.10.2024	Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α παρ. 1 του ν. 4987/2022	2018
6		18.10.2024	Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α παρ. 1 του ν. 4987/2022	2019
7		18.10.2024	Πρόστιμο άρθρου 54 του ν. 4987/2022	2018
8		18.10.2024	Πρόστιμο άρθρου 54 του ν. 4987/2022	2019
9		18.10.2024	Πρόστιμο άρθρου 54 του ν. 4987/2022	2024
10		18.10.2024	Τέλη Χαρτοσήμου	2018
11		18.10.2024	Τέλη Χαρτοσήμου	2019

και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Επί της από 15.11.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ως αλληλεγγύως ευθυνόμενο πρόσωπο για τα φορολογικά χρέη της επιχείρησης, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμ. /18.10.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικού έτους 2018, καταλογίστηκε σε βάρος της ως άνω εταιρείας κύριος φόρος ποσού 411.214,86 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ, ποσού 205.607,43 €, ήτοι συνολικό ποσό 616.822,29 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος προσδιόρισε φορολογητέα κέρδη ποσού 1.417.982,28 €, έναντι δηλωθείσας ζημίας ύψους 1.318.972,24 €.

2. Με την υπ' αριθμ. /18.10.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικού έτους 2019, καταλογίστηκε σε βάρος της ως άνω εταιρείας κύριος φόρος ποσού 400.850,57 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ, ποσού 200.425,29 €, ήτοι συνολικό ποσό 601.275,86 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος προσδιόρισε φορολογητέα κέρδη ποσού 1.670.210,71 €, έναντι δηλωθείσας ζημίας ύψους 3.815.692,06 €.

3. Με την υπ' αριθμ. /18.10.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικής περιόδου 1.1.2018- 31.12.2018, καταλογίστηκε σε βάρος της ως άνω εταιρείας κύριος φόρος ποσού 295.897,39 €.

4. Με την υπ' αριθμ. /18.10.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικής περιόδου 1.1.2019- 31.12.2019, καταλογίστηκε σε βάρος της ως άνω εταιρείας κύριος φόρος ποσού 368.718,84 €.

5. Με την υπ' αριθ. /18.10.2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 85 Κ.Φ.Δ.) του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε σε βάρος της ως άνω εταιρείας πρόστιμο του άρθρου 54 του ν. 4987/2022 συνολικού ποσού 1.500,00€, καθώς διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις εξής παραβάσεις:

- δεν ενημέρωσε τη Φορολογική Διοίκηση για τη μεταβολή στο ύψος του μετοχικού κεφαλαίου, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ.13 του άρθρου 11 του ν.5104/2024,
- προέβη στην είσπραξη με μετρητά του αντιτίμου Αποδείξεων Λιανικών Συναλλαγών σε τέσσερις (4) περιπτώσεις αξίας μεγαλύτερης των πεντακοσίων (500,00) Ευρώ η καθεμία, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20§3 του ν.3842/2010.
- δεν υπέβαλε δηλώσεις απόδοσης τελών χαρτοσήμου για τους μήνες Φεβρουάριο και Σεπτέμβριο κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 3 του Κ.Τ.Χ. Ν.Δ. 4755/1930.

6. Με την υπ' αριθ. /18.10.2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 85 Κ.Φ.Δ.) του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικού έτους 2019, επιβλήθηκε σε βάρος της ως άνω εταιρείας πρόστιμο του άρθρου 54 του ν. 4987/2022 συνολικού ποσού 5.800,00€, καθώς διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις εξής παραβάσεις:

- προέβη στην είσπραξη με μετρητά του αντιτίμου Αποδείξεων Λιανικών Συναλλαγών σε οκτώ (8) περιπτώσεις αξίας μεγαλύτερης των πεντακοσίων (500,00) Ευρώ η καθεμία, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20§3 του ν.3842/2010,
- δεν υπέβαλε δηλώσεις απόδοσης τελών χαρτοσήμου για τους μήνες Ιανουάριο, Φεβρουάριο, Μάρτιο, Απρίλιο, Ιούνιο, Ιούλιο, Αύγουστο, Σεπτέμβριο, Οκτώβριο και Δεκέμβριο 2019, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 3 του Κ.Τ.Χ. Ν.Δ. 4755/1930.

7. Με την υπ' αριθ. /18.10.2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 85 Κ.Φ.Δ.) του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικού έτους 2024, επιβλήθηκε σε βάρος της ως άνω εταιρείας πρόστιμο του άρθρου 54 του ν. 4987/2022 ποσού 500,00€, καθώς δεν ανταποκρίθηκε σε έγγραφο αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης, για την προσκόμιση αντιγράφων μέρους των λογιστικών αρχείων, μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ.2 του άρθρου 14 του ν.5104/2024. Συγκεκριμένα, δεν απέστειλε μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, ούτε προσκόμισε κατά τον επιτόπιο έλεγχο, τα Αναλυτικά Καθολικά των τηρούμενων λογαριασμών, Αντίγραφα Τακτικών Γενικών Συνελεύσεων των ελεγχόμενων ετών, το Τελικό Ισοζύγιο του φορολογικού έτους 2017, την Απογραφή τέλους χρήσης του φορολογικού έτους 2017 και το Βιβλίο Ποσοτικής Διακίνησης Αποθεμάτων.

8. Με την υπ' αριθ. /18.10.2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 85 Κ.Φ.Δ.) του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε σε βάρος της ως άνω εταιρείας πρόστιμο του άρθρου 58^Α παρ. 1 του ν. 4987/2022 συνολικού ποσού 148.546,20€, καθώς δεν εξέδωσε σε 473 περιπτώσεις φορολογικά στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. συνολικής καθαρής αξίας 1.237.885,00 €, επί των οποίων αναλογεί

Φ.Π.Α. ποσού 297.092,40 € κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 11, 12 και 13 των Ε.Λ.Π. και 13 του Κ.Φ.Δ..

9. Με την υπ' αριθ./18.10.2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 85 Κ.Φ.Δ.) του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικού έτους 2019, επιβλήθηκε σε βάρος της ως άνω εταιρείας πρόστιμο του άρθρου 58^Α παρ. 1 του ν. 4987/2022 συνολικού ποσού 183.362,74€, καθώς δεν εξέδωσε σε 547 περιπτώσεις φορολογικά στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. συνολικής καθαρής αξίας 1.528.022,81 €, επί των οποίων αναλογεί Φ.Π.Α. ποσού 366.725,47 € κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 11, 12 και 13 των Ε.Λ.Π. και 13 του Κ.Φ.Δ..

10. Με την υπ' αριθμ./18.10.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικού έτους 2018, καταλογίστηκε στην ως άνω επιχείρηση τέλος χαρτοσήμου, ποσού 48.422,35 €, εισφορά υπέρ ΟΓΑ επί του χαρτοσήμου, ποσού 9.684,47 €, πλέον πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου, ποσού 24.137,35 €, και εισφορά ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου, ποσού 4.827,47 €, ήτοι συνολικό ποσό 87.071,64 €.

11. Με την υπ' αριθμ./18.10.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικού έτους 2019, καταλογίστηκε στην ως άνω επιχείρηση τέλος χαρτοσήμου, ποσού 878,10 €, εισφορά υπέρ ΟΓΑ επί του χαρτοσήμου, ποσού 175,62 €, ήτοι συνολικό ποσό 1.053,72 €.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος με βάση την υπ' αριθ./5.10.2024 εντολή (όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) - ελέγχου που αναφέρονται στις με ημερομηνία θεώρησης 16.10.2024 οικείες εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος, Φ.Π.Α., Ε.Λ.Π.- Κ.Φ.Δ. και Τελών Χαρτοσήμου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Συγκεκριμένα, από τον διενεργηθέντα έλεγχο ως προς τη φορολογία εισοδήματος στην επιχείρηση, με κύρια δραστηριότητα, προσδιορίστηκαν τα φορολογητέα κέρδη της ως εξής:

	2018	2019
Κέρδη Ισολογισμού (δήλωσης)	1.609.999,46	866.492,04
Πλέον: λογιστικές διαφορές δήλωσης	0,00	0,00
Μείον: ζημία παρελθουσών χρήσεων (δήλωσης)	2.928.971,70	2.949.200,02
Αποτελέσματα (ζημία) Δήλωσης	1.318.972,52	3.3815.692,06
Πλέον: λογιστικές διαφορές ελέγχου	1.499.069,52	1.008.679,94
Πλέον: μη αναγνώριση ζημίας παρελθουσών χρήσεων	0,00	2.949.200,02
Πλέον: αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη	1.237.885,00	1.528.022,81
Αποτελέσματα (κέρδη) ελέγχου	1.417.982,28	1.670.210,71

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Οι αμφισβητούμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν λόγω εσφαλμένης ερμηνείας και κακής εφαρμογής του νόμου (άρθρ.8 παρ.11,12 και 13 του Ν.4.308/2014(Ε.Λ.Π.) και άρθρ.57 παρ.6 Ν.5.104/2024) και περαιτέρω λόγω έλλειψης αιτιολογίας - αοριστίας των εκθέσεων ελέγχου. Ο έλεγχος καταλογίζει ότι, δήθεν, κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, εισπράχθηκαν

από πελάτες ως προκαταβολή χρηματικά ποσά για την πώληση εμπορευμάτων - προϊόντων και παροχή υπηρεσιών χωρίς να εκδοθεί φορολογικό στοιχείο εσόδου. Δεν προσδιορίζει, όμως, ο έλεγχος ποιο είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται δυνάμει των ανωτέρω διατάξεων σε περίπτωση προκαταβολής με αποτέλεσμα οι εκθέσεις ελέγχου, που αποτελούν την αιτιολογία των οριστικών καταλογιστικών πράξεων, να είναι μη νόμιμες και αόριστες. Κατά την ορθή ερμηνεία των ανωτέρω διατάξεων το μόνο παραστατικό που μπορεί να εκδοθεί σε περίπτωση προκαταβολής για αγορά αγαθού ή παροχή υπηρεσιών είναι απόδειξη είσπραξης.

2. Προσάγει και επικαλείται σε ηλεκτρονικό αρχείο (σκληρό δίσκο), λόγω του μεγάλου όγκου, αποδείξεις είσπραξης προκαταβολών των ελεγχόμενων φορολογικών ετών 2018 και 2019, από τις οποίες προκύπτει ότι έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο εσόδου για όλες τις περιπτώσεις που αναφέρονται στο Σημείωμα Διαπιστώσεων και την έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π.-Κ.Φ.Δ. με id Συνεπώς, όλες οι αμφισβητούμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν, επειδή χωρίς να λάβει υπόψη του όλα τα στοιχεία του φορολογικού φακέλου ο έλεγχος αποφαινεται ότι κατά το φορολογικό έτος 2018 δεν εκδόθηκαν 473 φορολογικά στοιχεία εσόδου με συνολική αποκρυσταλλωμένη αξία 1.534.977,40€ (καθαρή αξία 1.237.885,00€ και Φ.Π.Α. 297.092,40€) και κατά το φορολογικό έτος 2019 δεν εκδόθηκαν 547 φορολογικά στοιχεία εσόδου με συνολική αποκρυσταλλωμένη αξία 1.894.748,28€ (καθαρή αξία 1.528.022,81€ και Φ.Π.Α.366.725,47 €).

3. Οι αμφισβητούμενες καταλογιστικές πράξεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α πρέπει να ακυρωθούν διότι χωρίς νόμιμη και μάλιστα με αντιφατική αιτιολογία και κατά εσφαλμένη εκτίμηση των στοιχείων του φορολογικού φακέλου ο έλεγχος δέχθηκε ότι υφίσταται αποκρυσταλλωμένη αξία στις ελεγχόμενες χρήσεις και αύξηση αναλόγως τα ακαθάριστα έσοδα και τις φορολογητέες εκροές της επιχείρησης ενώ όλες οι εν λόγω συναλλαγές είναι αποτυπωμένες (απεικονίζονται) στα λογιστικά αρχεία που παραδόθηκαν στον έλεγχο, με βάση τα οποία μάλιστα ο έλεγχος συνέταξε το αναλυτικό καθολικό πελατών.

4. Κατά εσφαλμένη ερμηνεία και κακή εφαρμογή των επικαλούμενων διατάξεων νόμου και περαιτέρω χωρίς νόμιμη αιτιολογία ο έλεγχος καταλόγισε σε βάρος της λογιστικής διαφορές ύψους 1.499.069,52€ για το φορολογικό έτος 2018 και 1.008.679,94 για το φορολογικό έτος 2019.

5. Οι αμφισβητούμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου είναι άκυρες γιατί εκδόθηκαν χωρίς νόμιμη εντολή ελέγχου.

6. Οι αμφισβητούμενες πράξεις επιβολής προστίμων Ε.Λ.Π.- Κ.Φ.Δ. είναι μη νόμιμες διότι εκδόθηκαν κατά εσφαλμένη ερμηνεία και κακή εφαρμογή του άρθρου 49 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024).

Επειδή, στο άρθρο 77 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, στο άρθρο 27 παρ. 1 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) (άρθρο 23 προγενέστερου Κ.Φ.Δ. ν. 4987/2022) ορίζεται ότι: «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 36 παρ. 6 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.): «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου). Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή τη δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και αν δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.»

Επειδή στο άρθρο 3 του ν. 4308/2014 (περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων) ως προς τα λογιστικό σύστημα και τα βασικά λογιστικά αρχεία ορίζονται τα εξής:

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. [...]

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.»

Επειδή περαιτέρω στο άρθρο 5 του ως άνω νομοθετήματος ως προς τη διασφάλιση της αξιοπιστίας του λογιστικού συστήματος ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

[...]

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.

[...]

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.

[...]

14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1,5 και 7 του άρθρου 8 του ν.4308/2014:

«1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας. [...]

5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. [...]

7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας.»

«Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 11 του ν.4308/2014:

1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.

2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 7 και 8 του άρθρου 12 του ν.4308/2014: «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη. [...]

7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης.

8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν.4308/2014 : Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση.

β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 16 παρ. 1 και 2 του ν. 4308/2014 όπου ορίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις:

«1. Όλες οι συναλλαγές και όλα τα γεγονότα που καταχωρούνται στα λογιστικά αρχεία ενσωματώνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της περιόδου, βάσει των διατάξεων του παρόντος νόμου.

2. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις αποτελούν ενιαίο σύνολο και παρουσιάζουν εύλογα (εύλογη παρουσίαση), τα αναγνωριζόμενα περιουσιακά στοιχεία (στοιχεία του ενεργητικού), τις υποχρεώσεις, την καθαρή θέση, τα στοιχεία εσόδων, εξόδων, κερδών και ζημιών, καθώς και τις χρηματοροές της εκάστοτε περιόδου, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου.»

Επειδή στο άρθρο 17 του ανωτέρω αναφερόμενου νομοθετήματος ορίζονται οι γενικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων:

«1. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με σαφήνεια, σύμφωνα με τις θεμελιώδεις παραδοχές του δουλευμένου και της συνέχισης της δραστηριότητας, καθώς και τις ακόλουθες γενικές αρχές:

α) Οι λογιστικές πολιτικές χρησιμοποιούνται με συνέπεια από περίοδο σε περίοδο, ώστε να διασφαλίζεται η συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών.

Σε περιπτώσεις αλλαγής αυτών, έχει εφαρμογή το άρθρο 28 αυτού του νόμου.

β) Όταν τα ποσά της προηγούμενης περιόδου (ή περιόδων, όταν παρουσιάζονται περισσότερες περιόδοι) δεν είναι συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα της τρέχουσας περιόδου, τα ποσά της προηγούμενης περιόδου (περιόδων) προσαρμόζονται αναλόγως, ώστε να γίνουν συγκρίσιμα.

γ) Η αναγνώριση και η επιμέτρηση των στοιχείων του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων γίνεται με σύνεση και ξεχωριστά για κάθε στοιχείο. Συμψηφισμοί μεταξύ περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων ή μεταξύ εξόδων και εσόδων δεν επιτρέπονται, εκτός εάν τέτοιος συμψηφισμός προβλέπεται από τον παρόντα νόμο.

δ) Όλες οι αρνητικές προσαρμογές της αξίας των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων αναγνωρίζονται στην περίοδο που λαμβάνουν χώρα, ανεξάρτητα από το εάν το αποτέλεσμα της περιόδου είναι κέρδος ή ζημία.

ε) Όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προκύπτουν στην τρέχουσα περίοδο αναγνωρίζονται στην περίοδο αυτή βάσει της αρχής του δουλευμένου.

στ) Όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προέκυψαν σε προηγούμενη περίοδο, αλλά δεν έχουν αναγνωριστεί κατάλληλα βάσει των προβλέψεων του παρόντος νόμου, αναγνωρίζονται στην τρέχουσα περίοδο, σύμφωνα με το άρθρο 28 του παρόντος νόμου.

ζ) Με την επιφύλαξη του άρθρου 28 του παρόντος νόμου, τα υπόλοιπα έναρξης του ισολογισμού σε κάθε περίοδο συμφωνούν με τα αντίστοιχα υπόλοιπα λήξης της προηγούμενης περιόδου.

η) Η παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας αξιολογείται τουλάχιστον για διάστημα 12 μηνών μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

θ) Με την επιφύλαξη του άρθρου 24 του παρόντος νόμου, κέρδη που δεν έχουν πραγματοποιηθεί την ημερομηνία του ισολογισμού, δεν αναγνωρίζονται. [...]

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 21 του ν. 4172/2013: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισης της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013, όπως ήταν σε ισχύ κατά τα υπό κρίση έτη: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, εν προκειμένω, στην επιχείρηση με δραστηριότητα διενεργήθηκε έλεγχος από το 4^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ με βάση την υπ' αριθ. /14.10.2024 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας. Τα αποτελέσματα του εν λόγω ελέγχου αποτυπώθηκαν στις από 16.10.2024 Εκθέσεις Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Εισοδήματος, Φ.Π.Α., Ε.Λ.Π., Κ.Φ.Δ. και Τελών Χαρτοσήμου επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή από το σύστημα ELENXIS προκύπτει ότι η ως άνω υπ' αριθ./14.10.2024 εντολή ελέγχου συμπεριλαμβάνει τα αντικείμενα ΕΙΣΟΔΗΜΑ, Φ.Π.Α., ΛΟΙΠΟΙ ΦΟΡΟΙ, ΤΕΛΗ, ΕΙΣΦΟΡΕΣ, ΕΛΕΓΧΟΣ ΟΡΘΗΣ ΤΗΡΗΣΗΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΕΚΔΟΣΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ. Συνεπώς, ο ισχυρισμός ότι οι οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου είναι άκυρες γιατί εκδόθηκαν χωρίς νόμιμη εντολή ελέγχου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, όπως προκύπτει από την από 18.10.2024 έκθεση μερικού ελέγχου Ε.Λ.Π.-Κ.Φ.Δ., από έλεγχο που έγινε στους λογαριασμούς Πελατών των λογιστικών αρχείων της επιχείρησης, προέκυψε ότι αυτοί χρεώνονται με το Χρεωστικό Υπόλοιπο (Οφειλή Πελάτη) από το προηγούμενο φορολογικό έτος και με τη μικτή αξία του φορολογικού στοιχείου Εσόδου που εκδόθηκε για προϊόντα που πωλήθηκαν και υπηρεσίες που παρασχέθηκαν και πιστώνονται με το Πιστωτικό Υπόλοιπο από το προηγούμενο φορολογικό έτος και με τις νέες χρηματικές καταβολές των πελατών προς την εταιρεία για προϊόντα και υπηρεσίες. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι η επιχείρηση εισέπραξε από πελάτες χρηματικά ποσά για την πώληση εμπορευμάτων- προϊόντων και παροχή υπηρεσιών, χωρίς όμως να εκδώσει φορολογικό στοιχείο εσόδου ούτε κατά το χρόνο είσπραξης αλλά ούτε και σε οποιαδήποτε χρονική στιγμή μέχρι και την ολοκλήρωση της διαδικασίας, όπως αναλυτικά αναφέρεται στις σελίδες 7 έως 102 της εν λόγω έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος έκρινε ότι δεν έχουν εκδοθεί 473 φορολογικά στοιχεία εσόδου το φορολογικό έτος 2018 και 547 το φορολογικό έτος 2019 καθώς οι εν λόγω πιστώσεις αφορούν σε εισπράξεις προκαταβολών από τους πελάτες της και προσκομίζει σχετικό ηλεκτρονικό αρχείο αποδείξεων είσπραξης των ελεγχόμενων ετών 2018 και 2019.

Επειδή, ωστόσο ο εν λόγω ισχυρισμός είναι αβάσιμος και απορρίπτεται για τους κάτωθι λόγους:
Α) από την οικεία έκθεση ελέγχου της φορολογίας εισοδήματος (σελ.47-50) προκύπτει ότι από **δειγματοληπτική επεξεργασία των δελτίων αποστολής** που εκδόθηκαν κατά το διάστημα 01-10 Απριλίου 2018 και 01-10 Απριλίου 2019, μέσω του ΦΗΜ με αριθμό, η προσφεύγουσα δεν έχει εκδώσει αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία εσόδου **για τα διακινηθέντα προϊόντα προς πελάτες** της σε 69 περιπτώσεις όπως αναλυτικά αναφέρονται στους πίνακες των σελ.47-50.

Β) από την κίνηση των αναλυτικών λογαριασμών των πελατών προκύπτει σε πολλές περιπτώσεις **ο ίδιος πελάτης καταβάλει ποσά σε διαφορετικές ημερομηνίες** γεγονός από το οποίο συνάγεται ότι οι εν λόγω πιστώσεις αφορούν σε τμηματικές καταβολές παρασχεθεισών υπηρεσιών.

Γ) ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί προκαταβολών **δεν αποδεικνύεται από κανένα άλλο έγγραφο** (π.χ. προσφορές, ιδιωτικά συμφωνητικά, παραγγελίες, κα), αντιθέτως έχουν εκδοθεί δελτία αποστολής σε πολλούς από αυτούς, επομένως έχουν παραδοθεί προϊόντα και έχουν παρασχεθεί εργασίες για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί στοιχεία εσόδων.

Δ) από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει να έχει εκδοθεί οποιοδήποτε φορολογικό στοιχείο εσόδου στους πελάτες που αναφέρονται αναλυτικά στους πίνακες της έκθεσης για τα επίμαχα ποσά που έλαβε από αυτούς για παρασχεθείσες υπηρεσίες μέσα στα ελεγχόμενα έτη ή ακόμη και μέχρι την ημερομηνία διακοπής εργασιών της.

Ε) σε κάθε περίπτωση εάν οι εν λόγω καταβολές αφορούσαν πράγματι σε προκαταβολές κατά την διακοπή των εργασιών της θα έπρεπε τα εν λόγω ποσά να μεταφέρονταν σε λογαριασμό Έκτακτων και ανόργανων εσόδων, γεγονός που ούτε η προσφεύγουσα επικαλείται ούτε

αποδεικνύεται από τις δημοσιευθείσες οικονομικές καταστάσεις (οι οποίες κατά τα ελεγχόμενα έτη δε συμφωνούν με τις υποβληθείσες δηλώσεις).

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή ο έλεγχος καταλόγισε επίσης λογιστικές διαφορές ύψους 1.489.997,68 € στο φορολογικό έτος 2018 και 995.215,66 € στο φορολογικό έτος 2019, οι οποίες αφορούν σε απομείωση εμπορευμάτων, επειδή κρίθηκε ότι δεν τεκμηριώνονται με επαρκή τρόπο και δεν αποδεικνύονται με τα κατάλληλα δικαιολογητικά, καθώς:

i. στη με αριθμό Αρχική δήλωση Ε3 του φορολογικού έτους 2018 και στη με αριθμό Αρχική δήλωση Ε3 του φορολογικού έτους 2019, δεν αναγράφεται καμία απομείωση εμπορευμάτων,

ii. στις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις των φορολογικών ετών 2018 και 2019 δεν αναγράφεται καμία απομείωση εμπορευμάτων και το αναγραφόμενο αποτέλεσμα συμφωνεί με αυτό των αρχικών και εμπρόθεσμων δηλώσεων φορολογίας Εισοδήματος,

iii. στο Προσάρτημα των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων των φορολογικών ετών 2018 και 2019 και στην ενότητα «Λογιστικές Πολιτικές», αναγράφεται ότι η επιμέτρηση της αξίας των αποθεμάτων λήξης έγινε στο κόστος κτήσης

iv. για την τεκμηρίωση της αξίας της απομείωσης των εμπορευμάτων που, η προσφεύγουσα κατέγραψε ουσιαστικά ως έκτακτο και ανόργανο έξοδο, προσκόμισε αρχεία excel στα οποία χωρίς καμία τεκμηρίωση και σε πολλές περιπτώσεις χωρίς επαρκή περιγραφή του εμπορεύματος, προβαίνει σε οριζόντια αποτίμηση κάθε μιας γραμμής- εμπορεύματος, στην αξία του ενός λεπτού του Ευρώ (0,01€). Η αποτίμηση γίνεται:

α) χωρίς εμπεριστατωμένη τεκμηρίωση των αιτιών που οδηγούν στην πλήρη οικονομική απαξίωση, για το καθένα εμπόρευμα ξεχωριστά, χωρίς την εφαρμογή συγκεκριμένης μεθοδολογίας για τον προσδιορισμό της αξίας των αποθεμάτων,

β) χωρίς την εκτίμηση, την κρίση και την υπογραφή του αρμόδιου Υπαλλήλου για την παρακολούθηση της αποθήκης και του Αρμόδιου Φοροτεχνικού – Λογιστή της επιχείρησης,

γ) οριζόντια, στην ίδια αξία (0,01€), χωρίς να λαμβάνεται υπόψη το είδος και η αρχική αξία,

δ) χωρίς καμία αναφορά στο χρόνο απόκτησης και στο χρόνο και την τιμή διάθεσης του εμπορεύματος.

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι μη νόμιμα και αναιτιολόγητα ο έλεγχος κατέληξε στο ανωτέρω συμπέρασμα χωρίς να προσκομίζει οποιοδήποτε στοιχείο για την αιτιολόγηση της επιλεγείσας αξίας απομείωσης των εμπορευμάτων. Συνεπώς, βάσει των ως άνω οι σχετικοί ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης 16.10.2024 οικείες εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος, Φ.Π.Α., Ε.Λ.Π.-Κ.Φ.Δ. και Τελών Χαρτοσήμου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ενώ ο προσφεύγων που φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας τους δεν προσκομίζει κανένα νεότερο στοιχείο προς τεκμηρίωση των ισχυρισμών του και ως εκ τούτου η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως προς την ουσία των καταλογιστικών πράξεων.

Ως προς την αλληλέγγυα ευθύνη του προσφεύγοντος στα καταλογισθέντα στην επιχείρηση με τις προσβαλλόμενες πράξεις ποσά:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 49 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ.:

«1. Τα πρόσωπα που είναι εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και τα πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) και του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.), που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους, όπως και για τους τόκους, πρόστιμα, προσαυξήσεις και οποιεσδήποτε διοικητικές χρηματικές κυρώσεις επιβάλλονται επ' αυτών, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

α) Τα ανωτέρω πρόσωπα είχαν μια από τις ανωτέρω ιδιότητες είτε κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας είτε κατά τον χρόνο λύσης, διάλυσης ή συγχώνευσής τους είτε κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισής τους,

β) Οι οφειλές κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας τους υπό κάποια εκ των ανωτέρω ιδιοτήτων με την επιφύλαξη των επόμενων εδαφίων.

Αν οι οφειλές διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα κατά την έννοια της παρούσας νοούνται μόνο τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των περ. α) και γ) κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές. Εάν οι φορολογικές οφειλές της παρούσας έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, η αλληλέγγυα ευθύνη βαρύνει και τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των περ. α) και γ) κατά τον χρόνο που κάθε δόση της ρύθμισης κατέστη ληξιπρόθεσμη ή η ρύθμιση απωλέσθηκε. Για τα ποσά των τόκων, των προσαυξήσεων, των προστίμων και των λοιπών χρηματικών κυρώσεων, η αλληλέγγυα ευθύνη βαρύνει τα πρόσωπα που είναι αλληλεγγύως υπεύθυνα για την κύρια οφειλή επί της οποίας υπολογίζονται και επιβάλλονται τα ποσά αυτά.

γ) Οι εν λόγω οφειλές δεν καταβλήθηκαν ή δεν αποδόθηκαν στο Δημόσιο από υπαιτιότητα των ανωτέρω προσώπων. Το βάρος απόδειξης για τη μη ύπαρξη υπαιτιότητας φέρουν τα πρόσωπα της παρούσας.

δ) Ειδικά αν απωλεσθεί ρύθμιση στην οποία είχαν υπαχθεί οι εν λόγω οφειλές, τα πρόσωπα που ευθύνονται αλληλέγγυα δύνανται να επανεντάξουν, κατόπιν αίτησής τους, στο ίδιο καθεστώς ρύθμισης τις υπολειπόμενες οφειλές του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας για τις οποίες έχουν ευθύνη καταβολής. Διατάξεις και όροι που διέπουν την αρχική ρύθμιση στην οποία γίνεται επανένταξη, εξακολουθούν να ισχύουν. Στα πρόσωπα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της παρούσας, παρέχεται πληροφόρηση για τις οφειλές για τις οποίες έχουν ευθύνη καταβολής μέσω των πληροφοριακών συστημάτων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, κατά παρέκκλιση του άρθρου 21 περί φορολογικού απορρήτου.

Ποσά που έχουν καταβληθεί στη Φορολογική Διοίκηση από πρόσωπα λόγω της αλληλέγγυας ευθύνης τους δεν επιστρέφονται. Ειδικά σε περίπτωση που τα πρόσωπα που ευθύνονται αλληλεγγύως υποβάλλουν αίτηση για επανένταξη των οφειλών τους σε ρύθμιση, σύμφωνα με τους όρους της παρούσας περίπτωσης, εντός προθεσμίας τριών (3) μηνών από την απώλεια της ρύθμισης, δεν βαρύνονται με τόκους, προσαυξήσεις ή πρόστιμα που γεννώνται ως συνέπεια της απώλειας της ρύθμισης, τα οποία και εξακολουθούν να βαρύνουν το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα.

Με απόφαση του Υπουργού Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών, κατόπιν εισήγησης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, καθορίζεται ο τρόπος εφαρμογής της ρύθμισης της παρούσας περίπτωσης και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια.»

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε. 2173/30.10.2020:

«7. Οφειλές για την πληρωμή των οποίων δύναται να θεμελιώνεται (για νέες υποθέσεις και για νέες υποθέσεις για παλαιές οφειλές) ή να διατηρείται (για παλαιές υποθέσεις) αλληλέγγυα ευθύνη από 12-12-2019 και εφεξής είναι μόνο οι οφειλές για:

7.1 Φόρο εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένου του τέλους επιτηδεύματος καθώς σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 31 ν. 3986/2011 αποτελεί φόρο εισοδήματος (σχετικές αποφάσεις ΣτΕ 89/2019, ΣτΕ 2523/2013 και ΑΠ 828/2020),

7.2 κάθε παρακρατούμενο φόρο, όπως

α) οι φόροι εισοδήματος επί των οποίων διενεργείται παρακράτηση σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος,

β) οι φόροι κερδών από τυχερά παίγνια των άρθρων 58-60 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με τον ν. 2961/2001 και

γ) η Εισφορά Δακοκτονίας

7.3 κάθε επιρριπτόμενο φόρο, όπως

α) ο Ειδικός φόρος πολυτελείας χωρών της Ε.Ε. και εγχωρίως παραγομένων ειδών,
β) Φόρος Διαμονής,

γ) Περιβαλλοντικό Τέλος πλαστικής σακούλας,

δ) Ειδικός φόρος στις διαφημίσεις που προβάλλονται από την τηλεόραση,

ε) Τέλος συνδρομητών κινητής τηλεφωνίας και τέλος καρτοκινητής τηλεφωνίας,
στ) Φόρος ασφαλίσεων,

ζ) Τέλος στη συνδρομητική τηλεόραση και

η) τέλος συνδρομητών σταθερής τηλεφωνίας

7.4 Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ)

7.5 Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝΦΙΑ),

7.6 τόκους, πρόστιμα, προσαυξήσεις και οποιεσδήποτε διοικητικές χρηματικές κυρώσεις επιβάλλονται επ' αυτών. Πρόκειται για οφειλές οι οποίες έχουν παρακολουθηματικό χαρακτήρα της κύριας οφειλής από φόρο. Επομένως, όπως προκύπτει από την συνδυαστική ερμηνεία του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης β' της παραγράφου 1, στην έννοια των προστίμων περιλαμβάνονται κάθε είδους πρόστιμα, όπως για παράδειγμα τα πρόστιμα του άρθρου 58 ΚΦΔ, με εξαίρεση τα αυτοτελή πρόστιμα (ενδεικτικά, αυτοτελή είναι τα πρόστιμα των άρθρων 54, 54Ε και 54ΣΤ ΚΦΔ).

8. Δεν θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη για την πληρωμή οφειλών που δεν υπάγονται στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 50 ΚΦΔ (π.χ. συμμετοχή του Ελληνικού Δημοσίου στα μικτά κέρδη παιχνιδιών του άρθρου 2 παρ.8 ν.2206/1994).

9. Επισημαίνεται ότι δε θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη για καμία κατηγορία υποθέσεων ως προς το τέλος χαρτοσήμου, καθώς σε καμία περίπτωση τα τέλη χαρτοσήμου δεν θεωρούνται φόροι παρακρατούμενοι ή επιρριπτόμενοι, ανεξάρτητα από τον τρόπο βεβαίωσης και καταβολής αυτών (Ε.2045/2019).

10. Χαρακτηριστικές περιπτώσεις οφειλών για τις οποίες πλέον δεν υφίσταται αλληλέγγυα ευθύνη, είναι περιπτώσεις στις οποίες η οφειλή προέρχεται από Φόρο Συγκέντρωσης Κεφαλαίων ή από βεβαιωμένα πρόστιμα των άρθρων 5 και 8 του ν. 2523/1997 (για τα οποία,

σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 4 του ίδιου ως άνω νόμου, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 115 του ν.2238/1994). Για τις οφειλές αυτές θεμελιωνόταν αλληλέγγυα ευθύνη με βάση τις προγενέστερες διατάξεις, πλέον όμως οι οφειλές από ΦΣΚ ή από πρόστιμα για παραβάσεις του πρώην ΚΒΣ δεν περιλαμβάνονται στις κατονομαζόμενες στο άρθρο 50 οφειλές, για τις οποίες δύναται να θεμελιωθεί αλληλέγγυα ευθύνη και συνεπώς πρόσωπα τα οποία βαρύνονται με αυτές δύναται να υπαχθούν στις διατάξεις της παρ. 29 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 (Α'201), όπως αντικαταστάθηκαν από τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 31 του ν. 4701/2020 (Α'128) και ισχύουν από την έναρξη ισχύος του ν. 4646/2019.»

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων, της επιχείρησης, επικαλείται ότι δεν υφίσταται αλληλέγγυα ευθύνη στο πρόσωπό του για τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή από τα παραπάνω προκύπτει ότι δεν τίθεται θέμα συνυπευθυνότητας του προσφεύγοντος για τα πρόστιμα, τα οποία επιβλήθηκαν με τις υπ' αριθ. /18.10.2024, /18.10.2024 και /18.10.2024 Πράξεις Επιβολής Προστίμου, καθώς αυτά αποτελούν αυτοτελή πρόστιμα για διαδικαστικές παραβάσεις, και για τα τέλη χαρτοσήμου που επιβλήθηκαν με τις υπ' αριθ. /18.10.2024 και /18.10.2024 Οριστικές Πράξεις. Αντιθέτως, ο προσφεύγων είναι συνυπεύθυνος για τα επιβληθέντα με τις υπ' αριθ. /18.10.2024 και /18.10.2024 Πράξεις Επιβολής Προστίμου καθώς αυτά αφορούν παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. καθώς και για τις προσβαλλόμενες πράξεις Φ.Π.Α. και εισοδήματος, όπως προκύπτει από το σύστημα TAXIS.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 15.11.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, ως αλληλεγγύως ευθυνόμενου προσώπου για τα φορολογικά χρέη της επιχείρησης, Α.Φ.Μ., και συγκεκριμένα α) την αποδοχή αυτής ως προς την αλληλέγγυα ευθύνη του προσφεύγοντος ως προς τα πρόστιμα και τα τέλη χαρτοσήμου που επιβλήθηκαν με τις υπ' αριθ. /18.10.2024, /18.10.2024 και /18.10.2024 Πράξεις Επιβολής Προστίμου και τις υπ' αριθ. /18.10.2024 και /18.10.2024 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου και β) την απόρριψη αυτής κατά τα λοιπά και την επικύρωση των υπ' αριθ. /18.10.2024, /18.10.2024, /18.10.2024, /18.10.2024, /18.10.2024, /18.10.2024, /18.10.2024, ... /18.10.2024 και /18.10.2024 Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Α. Φορολογικό έτος 2018

Φόρος Εισοδήματος	
Χρεωστικό ποσό	411.214,86
Πρόστιμο άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.	205.607,43
Σύνολο	616.822,29

(Ως η υπ' αριθ. /18.10.2024 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος)

Φ.Π.Α.	
Χρεωστικό ποσό	295.897,39
Συνολικό ποσό για καταβολή	295.897,39

(Ως η με αριθμό/18.10.2024 Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α)

Τέλη Χαρτοσήμου	
Χαρτόσημο	48.422,35
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	9.684,47
Πρόστιμο χαρτοσήμου ανακρίβειας/ μη υποβολής	24.137,35
Πρόστιμο ΟΓΑ χαρτοσήμου ανακρίβειας/ μη υποβολής	4.827,47
Συνολικό ποσό για καταβολή	87.071,64

(Ως η με αριθμό/18.10.2024 Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου για την οποία ο προσφεύγων δεν έχει αλληλέγγυα ευθύνη)

Πρόστιμο άρθρου 54 του ν. 4987/2022:

Δεν ενημέρωσε τη Φορολογική Διοίκηση για τη μεταβολή στο ύψος του μετοχικού κεφαλαίου (αρ. 54 παρ.1 περ.α')	100,00
Δεν υπέβαλε δηλώσεις απόδοσης τελών χαρτοσήμου (αρ. 54 παρ.1 περ.β' & παρ.2 περ.δ')	2* 500,00= 1.000,00
Δεν συμμορφώνεται με τις κατ' άρθρο 20 του ν. 3842/2010 υποχρεώσεις (αρ. 54 παρ.1 περ.β' & παρ.2 περ.δ')	4*100,00= 400,00
ΣΥΝΟΛΟ	1.500,00

(Ως η με αριθμό/18.10.2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου για την οποία ο προσφεύγων δεν έχει αλληλέγγυα ευθύνη)

Πρόστιμο άρθρου 58^Α παρ.1 του ν. 4987/2022: 148.546,20 €

(Ως η με αριθμό/18.10.2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου)

Β. Φορολογικό έτος 2019

Φόρος Εισοδήματος	
Χρεωστικό ποσό	400.850,57
Πρόστιμο άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.	200.425,29
Σύνολο	601.275,86

(Ως η υπ' αριθ./18.10.2024 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος)

Φ.Π.Α.	
Χρεωστικό ποσό	353.732,53
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα	14.986,31
Συνολικό ποσό για καταβολή	368.718,84

(Ως η με αριθμό/18.10.2024 Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α)

Τέλη Χαρτοσήμου	
Χαρτόσημο	878,10
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	175,62
Πρόστιμο χαρτοσήμου ανακρίβειας/ μη υποβολής	0,00
Πρόστιμο ΟΓΑ χαρτοσήμου ανακρίβειας/ μη υποβολής	0,00
Συνολικό ποσό για καταβολή	1.053,72

(Ως η με αριθμό/18.10.2024 Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου για την οποία ο προσφεύγων δεν έχει αλληλέγγυα ευθύνη)

Πρόστιμο άρθρου 54 του ν. 4987/2022:

Δεν υπέβαλε δηλώσεις απόδοσης τελών χαρτοσήμου (αρ. 54 παρ.1 περ.β' & παρ.2 περ.δ')	10* 500,00= 5.000,00
Δεν συμμορφώνεται με τις κατ' άρθρο 20 του ν. 3842/2010 υποχρεώσεις (αρ. 54 παρ.1 περ.β' & παρ.2 περ.δ')	8*100,00= 800,00
ΣΥΝΟΛΟ	5.800,00

(Ως η με αριθμό/18.10.2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου για την οποία ο προσφεύγων δεν έχει αλληλέγγυα ευθύνη)

Πρόστιμο άρθρου 58^Α παρ.1 του ν. 4987/2022: 183.362,74 €

(Ως η με αριθμό 835/18.10.2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου)

Γ. Φορολογικό έτος 2024

Πρόστιμο άρθρου 53 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ.: 500,00 €

(Ως η με αριθμό/18.10.2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου για την οποία ο προσφεύγων δεν έχει αλληλέγγυα ευθύνη)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.