



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26/03/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 755

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312351
E-mail : 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 (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Τη 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 από **29/11/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά: α) της υπ' αριθ. /31-10-2024 Οριστικής Πράξης Επιβολής προστίμου άρθρου 57 του Ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου και β) της υπ' αριθ. /31-10-2024 Οριστικής Πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022 (άρθ. 53 Ν. 5104/2024), φορολογικού έτους 2023, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση και την οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **29/11/2024** και αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ./31-10-2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 του Ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 28.089,48€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ, συνολικής καθαρής αξίας 234.081,48€, πλέον Φ.Π.Α 56.179,56€, στη χρήση 2018, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 11, 12 & 13 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ).

β) Με την υπ' αριθ./31-10-2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022 (άρθ. 53 Ν. 5104/2024), φορολογικού έτους 2023, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 250,00€ για τη μη ανταπόκριση σε αίτημα της φορολογικής αρχής για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 του Ν. 4987/2022, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 14 του Ν. 5104/2024 και των διατάξεων της περ. δ παρ. 1 του άρθρου 54 του Ν. 4987/2022, όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 53 του Ν. 5104/2024.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται στην από 14/10/2024 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. (Ν. 4308/2014), Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), ΚΦΔ (Ν.4987/2022), ΚΦΕ (Ν. 4172/2013) και Ν. 5104/2024 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ-Α2 Τμήμα Προληπτικού Ελέγχου, σε εκτέλεση της υπ' αριθ./31-07-2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας δυνάμει της υπ' αριθ./31-07-2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της διενήργησε έλεγχο στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα με αντικείμενο εργασιών «.....», κατόπιν του με αριθ. πρωτ. ΔΙΠΑΕΕ ΕΜΠ/2023 Πληροφοριακού Δελτίου (ΕΜΠ/15-5-2023 ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ) για την διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων των ν.4308/2014, ν.4987/2022, ν.4172/2013 και ν.2859/2000, για το φορολογικό έτος 2018.

Ο έλεγχος με την υπ' αριθ. πρωτ./19-03-2023 πρόσκληση ζήτησε από τον προσφεύγοντα να προσκομίσει τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία, τα αρχεία που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ., συμβάσεις με εταιρείες ταχυμεταφορών «courier» και δηλώσεις Ε1, Ε3 και Φ.Π.Α. έτους 2018. Στην συνέχεια αιτήθηκε την παροχή στοιχείων και πληροφοριών από τις συνεργαζόμενες εταιρείες ταχυμεταφορών, στις οποίες η επιχείρηση του προσφεύγοντος είχε αναθέσει τη διενέργεια των αποστολών—παραδόσεων των προϊόντων της στους πελάτες της, με τη μέθοδο της αντικαταβολής.

Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε πλήρως στην προαναφερθείσα Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων καθώς προσκόμισε μέρος των ζητηθέντων (λογιστικά βιβλία 2018, Ε1 και Ε3 2018, Σύμβαση εταιρείας ταχυμεταφορών και Δηλώσεις ΦΠΑ 2018), χωρίς να προσκομίσει όμως τα αρχεία που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ. (Ζ και αναλυτική κατάσταση αποδείξεων λιανικής πώλησης). Συνεπεία της μη ανταπόκρισης και της αδυναμίας διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων κρίθηκε απαραίτητο ότι έπρεπε να διενεργηθεί άρση Τραπεζικού και Χρηματιστηριακού Απορρήτου για τις χρήσεις 2018-2021.

Ο έλεγχος μετά την διεξοδική ανάλυση και επεξεργασία των κινήσεων (χρεώσεις/πιστώσεις, αγορές/πωλήσεις) των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, κατέληξε σε πρωτογενείς-αρχικές καταθέσεις-πιστώσεις, που θεωρεί ότι συνιστούν τα υπό διερεύνηση εισοδήματα της επιχείρησής του.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος προέβη στη σύγκριση μεταξύ των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης (όπως αυτά καταχωρήθηκαν στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων εξόδων και συμπεριλήφθηκαν στις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ και την δήλωση φορολογίας εισοδήματος του έτους 2018) και των χρηματικών ποσών που εισπράχθηκαν μέσω αντικαταβολών (μέσω Α.Ε.) καθώς και εκείνων που πιστώθηκαν στους τηρούμενους λογαριασμούς της επιχείρησης, στην τράπεζα και στην Για το φορολογικό έτος 2018 προέκυψαν οι παρακάτω διαφορές:

Φορολογικό έτος 2018

Ακαθάριστα δηλωθέντα έσοδα βάσει δήλωσης φορολογίας εισοδήματος 2018 (αριθ. Καταχ./08-07-2018)	(αριθ. Καταχ./08-07-2018)	402.959,58€
Σύνολο Εκρών βάσει δηλώσεων ΦΠΑ α, β, γ & δ τριμήνου 2018	(αριθ. Καταχ. Α' τριμ./30-04-2018, αριθ. Καταχ. Β' τριμ./30-7-2018, αριθ. Καταχ. Γ' τριμ./30-10-2018, αριθ. Καταχ. Δ' τριμ./28-1-2019)	402.959,58€
Σύνολο εσόδων βάσει του προσκομισθέντος απλογραφικού βιβλίου έτους 2018		402.959,58€
Χρηματικά ποσά που πιστώθηκαν στον τραπεζικό λογαριασμό της Τράπεζας στο έτος 2018		597.824,80€
Χρηματικά ποσά που πιστώθηκαν στον τραπεζικό λογαριασμό της Τράπεζας ΕΤΕ στο έτος 2018		192.106,11€
Σύνολο πιστώσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς (.....) έτους 2018	789.930,91- (ΦΠΑ 24%)= 637.041,06€ καθαρή αξία +ΦΠΑ 127.996,77€	ΚΑΘ.ΑΞΙΑ 637.041,06€
Χρηματικά ποσά αντικαταβολών μέσω "....."		458.949,42€
ΠΡΟΚΥΠΤΟΥΣΑ ΔΙΑΦΟΡΑ (καταθέσεις-δεδομένα βιβλίων- ΦΠΑ)		ΚΑΘ. ΑΞΙΑ 234.081,48€ +ΦΠΑ 24% 56.179,55€

Με βάση τα ανωτέρω, η επιχείρηση του προσφεύγοντος από 01-01-2018 έως 31-12-2018 δεν εξέδωσε πλήθος φορολογικών στοιχείων (λόγω μη παροχής εξηγήσεων και μη προσκόμισης των αρχείων που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ., ο έλεγχος δεν μπόρεσε να προσδιορίσει τον ακριβή αριθμό) συνολικής καθαρής αξίας 234.081,48€ πλέον Φ.Π.Α. 24% 56.179,56€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,5,8,12,13 του 4308/2014 και επιβλήθηκαν οι κυρώσεις του άρθρου 57 παρ. 6 του ν. 5104/2024, ήτοι το 50% του φόρου που θα προέκυπτε από τα μη εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, ήτοι πρόστιμο ποσού 28.089,48€, ως κάτωθι:

Φορολογικό Έτος από 01/01/2018 έως 31/12/2018				
Περιγραφή Παραβάσεων	Πλήθος Παραβάσεων	Καθαρή Αξία	Αξία Φ.Π.Α. (24%)	Πρόστιμο 50% Φ.Π.Α.
Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων πώλησης	Ο έλεγχος αδυνατεί να προσδιορίσει τον ακριβή αριθμό	234.081,48€	56.179,56€	28.089,48€

Για προαναφερθείσες διαπιστώσεις συντάχθηκε το υπ' αριθ./30-8-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου το οποίο κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά από το e-κοινοποίηση στις 30/08/2024 με αριθμό καταχώρισης, στο οποίο ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε.

Η έκθεση ελέγχου που συντάχθηκε κατόπιν του ως άνω ελέγχου διαβιβάστηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας στη Δ.Ο.Υ. Κορίνθου μαζί με τις από 14/10/2024 Πληροφοριακές Εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. έτους 2018. Η Δ.Ο.Υ. Κορίνθου ως έχουσα αρμοδιότητα μόνο για την έκδοση των πράξεων επιβολής των προστίμων που διαπιστώθηκαν με την ανωτέρω έκθεση ελέγχου, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμων και απέστειλε τον σχετικό φάκελο της υπόθεσης στο ΚΕΦΟΜΕΠ ως αρμόδιο για τη διενέργεια ελέγχου στις φορολογίες εισοδήματος και ΦΠΑ.

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

1) Με την με αριθμό/19-9-2023 πρόσκληση του ζητήθηκαν τα στοιχεία της επιχείρησής του τα οποία και προσκόμισε πλην των αρχείων Φ.Η.Μ., καθώς η εταιρεία λογισμικού αρνήθηκε να του τα χορηγήσει, γεγονός που γνωστοποίησε στον έλεγχο. Μολονότι ο έλεγχος μπορούσε να ζητήσει από την εταιρεία λογισμικού την παροχή των στοιχείων δεν το έπραξε. Επομένως κακώς επιβλήθηκε το πρόστιμο των 250 ευρώ (...../2024 πράξη επιβολής προστίμου), λόγω δήθεν μη ανταπόκρισης στο αίτημα προσκόμισης στοιχείων, ενώ κάτι τέτοιο δεν προκύπτει.

2) Η έκθεση ελέγχου δεν μνημονεύει αν και πότε του κοινοποιήθηκε το σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου. Η παράλειψη αυτή καθιστά άκυρη την προσβαλλόμενη έκθεση, αφού δεν προκύπτει με βεβαιότητα η τήρηση του αναγκαίου νόμιμου τύπου και οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν ακυρωτέες.

3) Η επιχείρησή του έχει ως αντικείμενο εργασιών το λιανικό εμπόριο ειδών ιματισμού μέσω διαδικτύου. Οι πωλήσεις διενεργούνται είτε με μέσα ηλεκτρονικής πληρωμής, είτε μέσω αντικαταβολής. Επίσης όλοι οι πελάτες έχουν δικαίωμα επιστροφής των προϊόντων μετά από κάποιες ημέρες και επιστροφής χρημάτων, όπως συμβαίνει με όλα τα ηλεκτρονικά καταστήματα. Η Φορολογική Αρχή ενέργησε απολύτως αυθαίρετα και χωρίς να προβεί σε καμία

ελεγκτική επαλήθευση θεώρησε το σύνολο των πιστώσεων σε τραπεζικούς λογαριασμούς ως αποκρυφθέν εισόδημα και προχώρησε στην επιβολή των προσβαλλόμενων πράξεων.

Στην συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου δεν περιλαμβάνεται πίνακας με τις υπό έρευνα καταθέσεις και δεν περιλαμβάνεται πίνακας με τις φερόμενες ως αδικαιολόγητες και καταλογιζόμενες ως έσοδα καταθέσεις. Η παράλειψη αυτή συνιστά ελλιπή αιτιολογία της προσβαλλόμενης και αυτοτελή λόγο ακύρωσής της. Δεν προσδιορίστηκε το πλήθος των συναλλαγών και η αξία της κάθε μίας συναλλαγής για τις οποίες δεν εκδόθηκαν στοιχεία αξίας, κι αυτό αποτελεί έλλειψη αιτιολογίας της έκθεσης και αβασισιμότητάς της στην ουσία. Επιπλέον, ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη τις επιστροφές ποσών στους πελάτες, οι οποίες αφορούν τα προϊόντα που επιστρέφουν.

4) Για το ίδιο φορολογικό έτος 2018 και για τα ίδια αντικείμενα φορολογίας διενεργείται και έτερος έλεγχος από το ΚΕΦΟΜΕΠ και του έχουν κοινοποιηθεί τα εξής:

Το με αρ. πρωτ./13-11-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του ΚΕΦΟΜΕΠ, ο με αριθμό/13-11-2024 προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός ΦΠΑ για το 2018 και ο με αριθμό/13-11-2024 προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός ΦΕ για το 2018. Στο συγκεκριμένο ΣΔΕ του ΚΕΦΟΜΕΠ, έχει επισυναφθεί κατάλογος των κινήσεων των λογαριασμών του και το αρχικό συμπέρασμα (σελ. 7) είναι ότι προκύπτουν επιπλέον φορολογητέες εκροές (έσοδα) 38.770,34 ευρώ και επιβλήθηκαν αντίστοιχα οι προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί ΦΠΑ και ΦΕ. Η προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου κατέληξε σε προκύπτουσα διαφορά 234.081,48€, ήτοι περίπου 200.000€ παραπάνω. Το λάθος είναι προφανές, όπως προφανής είναι και η έλλειψη διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων εκ μέρους του ελέγχου που συνέταξε τις προσβαλλόμενες, καθώς το ΚΕΦΟΜΕΠ ορθά, κατ' αρχήν, εκτίμησε το σύνολο και τις αιτίες και προέλευση των καταθέσεων των λογαριασμών του. Απαντώντας επί τους ως άνω σημειώματος θα προσκομιστούν επαρκείς εξηγήσεις για την κάλυψη και της διαφοράς των 38.770,34€. Επομένως από τις ως άνω επικαλούμενες πράξεις για τα ίδια αντικείμενα ελέγχου και το ίδιο φορολογικό έτος προκύπτει η ανακρίβεια των προσβαλλόμενων πράξεων.

5) Οι προσβαλλόμενες έρχονται σε ευθεία αντίθεση με την υφιστάμενη νομολογία. Η Φορολογική Αρχή, ουδόλως έλεγξε κάθε επιμέρους συναλλαγή, ούτε προσδιόρισε τα επιμέρους χαρακτηριστικά κάθε ελεγχόμενης τραπεζικής συναλλαγής, έτσι ώστε να μπορούν να χαρακτηριστούν με νόμιμο τρόπο οι συναλλαγές αυτές, αφενός ως αποτέλεσμα άσκησης ελευθέρου επαγγέλματος, αφετέρου ότι οι εν λόγω συναλλαγές, αν και προερχόμενες από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος, αποκρύφτηκαν ως τέτοιες, με σκοπό την απόκρυψη της φορολογητέας τους ύλης και τη μη καταβολή φόρων.

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντα σχετικά με το πρόστιμο ποσού 250,00€, λόγω μη ανταπόκρισης σε αίτημα της φορολογικής αρχής για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 14 «Πληροφορίες από τον φορολογούμενο» του Ν.5104/2024, ορίζεται ότι:

«1. Οι πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, παρέχονται μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος. Η προθεσμία αυτή δύναται να παραταθεί με απόφαση του αρμοδίου Προϊσταμένου αν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν για λόγους που δεν οφείλονται σε δική του υπαιτιότητα.

2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου,

παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, για λόγους που δεν οφείλονται σε δική του υπαιτιότητα. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται ηλεκτρονικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 53 «Κυρώσεις για παράλειψη υποβολής ή εκπρόθεσμη υποβολή φορολογικών δηλώσεων και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα και παράλειψη χορήγησης στοιχείων που ζητούνται από τη Φορολογική Διοίκηση» του Ν.5104/2024, ορίζεται ότι:

« 2. Ειδικά σε φορολογούμενους που δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση, με εξαίρεση τις δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα, δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου ή δεν ανταποκρίνονται σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο διακοσίων πενήντα (250) ευρώ ανά παράβαση αν είναι υπόχρεοι τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και πεντακοσίων (500) ευρώ ανά παράβαση αν είναι υπόχρεοι τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.»

Επειδή, εν προκειμένω, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας κοινοποίησε στον προσφεύγοντα ταχυδρομικά, με το υπ' αριθ. πρωτ. /19-9-2023 έγγραφό της, την υπ' αριθ. /19-9-2023 Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων προκειμένου να προσκομίσει:

1. Τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία και εκδοθέντα /ληφθέντα φορολογικά στοιχεία) του φορολογικού έτους 2018,
2. Αρχεία που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ. (Ζ και αναλυτική εκτύπωση ΑΛΠ σε Ψηφιακή μορφή),
3. Συμβάσεις με τις εταιρείες ταχυμεταφορών ".....",
- 4 . Δήλωση 2018 Ε1-Ε3,
5. Δηλώσεις Φ.Π.Α. έτους 2018.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε πλήρως, στην ως άνω με την αριθ. /19-9-2023 Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων καθώς προσκόμισε μέρος των ζητηθέντων, ήτοι λογιστικά βιβλία 2018, Ε1 και Ε3 2018, Σύμβαση εταιρείας ταχυμεταφορών και Δηλώσεις ΦΠΑ 2018, χωρίς να προσκομίσει όμως τα αρχεία που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ. (Ζ και αναλυτική κατάσταση αποδείξεων λιανικής πώλησης), κατά παράβαση του άρθρου 14 του ΚΦΔ και των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ' του ΚΦΔ (ήδη άρθρο 53 παρ. 2 Ν. 5104/2024).

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι η εταιρεία λογισμικού αρνήθηκε να του χορηγήσει τα αρχεία που δημιουργούν οι ΦΗΜ κι ότι ο έλεγχος μπορούσε να ζητήσει από την εταιρεία λογισμικού την παροχή των στοιχείων, αλλά δεν το έπραξε.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 14 του Ν. 5104/2024, οι πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, παρέχονται μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος. Ο προσφεύγων δεν προσκομίζει αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες που τον οδήγησαν στην μη προσκόμιση των αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ, συνεπώς ορθώς επιβλήθηκε το πρόστιμο των 250 ευρώ (669/2024

πράξη επιβολής προστίμου), λόγω μη ανταπόκρισης στο αίτημα της φορολογικής διοίκησης προσκόμισης στοιχείων, και ο ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Ως προς τον 2^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί μη κοινοποίησης του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και μη τήρησης του αναγκαίου νόμιμου τύπου

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 33 «Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου» του Ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 28, Ν. 4987/2022), ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφο των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα 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.

3. Αν τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου δεν διαφοροποιούνται από τα αντίστοιχα που έχουν δηλωθεί από τον φορολογούμενο, δεν ακολουθείται η διαδικασία των παρ. 1 και 2 και συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου, η οποία κοινοποιείται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, με το αρ. πρωτ.: ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας"» έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών διευκρινίζεται: «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο

προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.

Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ. ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.). Σε περίπτωση μη διαπίστωσης διαφορών δεν ακολουθείται η ως άνω διαδικασία, συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου και τίθεται στο αρχείο.».

Επειδή, η κοινοποίηση του Σημειώματος διαπιστώσεων του φορολογικού ελέγχου εμπεριέχει και το στοιχείο της κλήσεως του διοικουμένου προς ακρόαση ενώπιον της φορολογικής αρχής, ώστε να εξασφαλίζεται η πλήρης νομική και ουσιαστική διερεύνηση της φορολογικής διαφοράς, καθώς με το Σημείωμα διαπιστώσεων παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να προβάλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς ενώπιον του αρμόδιου για την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως οργάνου, ούτως ώστε να επηρεάσει τη λήψη από το όργανο αυτό της σχετικής απόφασης ύστερα από διαφορετική εμφάνιση ή εκτίμηση του πραγματικού υλικού.

Επειδή, στην από 14/10/2024 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ΕΛΠ, ΦΠΑ, ΚΦΔ, ΚΦΕ του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, και ειδικότερα στη σελίδα 8, αναφέρονται τα κάτωθι:

«[...] Ο έλεγχος προέβη σε ηλεκτρονική κοινοποίηση την 30-8-2024 και ηλεκτρονική ανάρτηση του ανωτέρω/30-8-2024 ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ-ΚΛΗΣΗ ΣΕ ΑΚΡΟΑΣΗ, (ΑΡΘΡΟ 28 Ν. 4174/2013 ΚΑΙ ΑΡΘΡΟ 6 Ν. 2690/1999 και του με αριθμό/30-8-2023 ΠΡΟΣΩΡΙΝΟ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ. Στοιχεία ανάρτησης: αριθμός καταχώρησης και ημερομηνία ανάρτησης 30/08/2024 ώρα 13:15, στην ηλεκτρονική διεύθυνση επικοινωνίας που είχε ορίσει η επιχείρηση

Τέλος, σημειώνεται ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε, μέχρι την ημέρα σύνταξης της παρούσας έκθεσης ελέγχου στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου/Κλήση σε ακρόαση (άρθρο 28 του Ν. 4987/2022 & άρθρο 6 Ν. 2690/99) που επιδόθηκε.»

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου εκδόθηκαν αφού προηγουμένως η φορολογική αρχή κοινοποίησε στον προσφεύγοντα ηλεκτρονικά το υπ' αριθ. πρωτ. /30-8-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και τον προσωρινό προσδιορισμό προστίμου (ανάρτηση στον λογαριασμό που έχει δηλώσει

ο προσφεύγων στο σύστημα taxisnet στην επιλογή προσωποποιημένη πληροφόρηση/e-κοινοποιήσεις στις 30/08/2024 ώρα 13:15 με αρ. καταχώρισης).

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3^ο, 4^ο και 5^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί ελλιπούς αιτιολογίας, έλλειψης διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων, και έτερου ελέγχου που διενεργείται για το φορολογικό έτος 2018 και για τα ίδια αντικείμενα φορολογίας από το ΚΕΦΟΜΕΠ

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, με τις διατάξεις του άρθρου 13 «Λογιστικά αρχεία - βιβλία και στοιχεία» του Ν.5104/2024, ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των

υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 «Πεδίο εφαρμογής» του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ορίζεται ότι:

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

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

Επειδή, σύμφωνα με 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. 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. [...].

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.[...].».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 «Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης» του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ορίζεται ότι:

«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.

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.

δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 7 του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι:

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

Επειδή, με το άρθρο 21, παρ. 1, 4 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.[...]

4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή, με το άρθρο 57, παρ. 6 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«6. Σε πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δεν εκδίδει παραστατικά πώλησης (φορολογικά στοιχεία) ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.»

Επειδή, με το άρθρο 76 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, με το άρθρο 77 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, εν προκειμένω, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας δυνάμει της υπ' αριθ./31-07-2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της διενήργησε έλεγχο στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα με αντικείμενο εργασιών «.....», κατόπιν του με αριθ. πρωτ. ΔΙΠΑΕΕ ΕΜΠ/2023 Πληροφοριακού Δελτίου (ΕΜΠ/15-5-2023 ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ) για την διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων των ν.4308/2014, ν.4987/2022, ν.4172/2013 και ν.2859/2000, για το φορολογικό έτος 2018.

Ο έλεγχος, κατόπιν άρσης του Τραπεζικού και Χρηματιστηριακού Απορρήτου προέβη στη σύγκριση μεταξύ των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης (όπως αυτά καταχωρήθηκαν στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων εξόδων και συμπεριλήφθηκαν στις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ και την δήλωση φορολογίας εισοδήματος του έτους 2018) και των χρηματικών ποσών που εισπράχθηκαν μέσω αντικαταβολών (μέσω) καθώς και εκείνων που πιστώθηκαν στους τηρούμενους λογαριασμούς της επιχείρησης, στην τράπεζα και στην ΕΤΕ. Με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η επιχείρηση του προσφεύγοντος από 01-01-2018 έως 31-12-2018 δεν εξέδωσε πλήθος φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας **234.081,48€** πλέον Φ.Π.Α. 24% **56.179,56€**.

Η έκθεση ελέγχου που συντάχθηκε κατόπιν του ως άνω ελέγχου διαβιβάστηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας στη Δ.Ο.Υ. Κορίνθου μαζί με τις από 14/10/2024 Πληροφοριακές Εκθέσεις φορολογίας

εισοδήματος και Φ.Π.Α.. έτους 2018. Η Δ.Ο.Υ. Κορίνθου ως έχουσα αρμοδιότητα μόνο για την έκδοση των πράξεων επιβολής των προστίμων που διαπιστώθηκαν με την ανωτέρω έκθεση ελέγχου, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμων και απέστειλε τον σχετικό φάκελο της υπόθεσης στο ΚΕΦΟΜΕΠ ως αρμόδιο για τη διενέργεια ελέγχου στις φορολογίες εισοδήματος και ΦΠΑ.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2018 και για τα ίδια αντικείμενα φορολογίας διενεργείται και έτερος έλεγχος από το ΚΕΦΟΜΕΠ και του έχουν κοινοποιηθεί το με αρ. πρωτ./13-11-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, ο με αριθμό/13-11-2024 προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός ΦΠΑ και ο με αριθμό/13-11-2024 προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός ΦΕ για το 2018. Ισχυρίζεται επιπλέον ότι ΣΔΕ του ΚΕΦΟΜΕΠ καταλήγει σε διαφορά εσόδων ύψους 38.770,34€, ενώ η έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας κατέληξε σε διαφορά 234.081,48€, με αποτέλεσμα για τα ίδια αντικείμενα ελέγχου και το ίδιο φορολογικό έτος να προκύπτει ανακρίβεια των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, η Υπηρεσία μας αιτήθηκε τηλεφωνικά από το Κ.Ε.ΜΕ.Φ. (πρώην Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) να της αποσταλούν τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα με αφορμή τις υπ' αριθ. πρωτ./14-10-2024 Πληροφοριακές Εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.. έτους 2018 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας. Σε απάντηση του ως άνω αιτήματος της Υπηρεσίας μας το Κ.Ε.ΜΕ.Φ. απέστειλε το με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΙ 2025 ΕΜΠ/17-03-2025 ηλεκτρονικό μήνυμα με συνημμένες τις από 11/12/2024 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2018, την υπ' αριθ./11-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και την υπ' αριθ./11-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Επειδή, από την από 11/12/2024 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.. προκύπτουν τα ακόλουθα:

«ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

[...]

Συνεπώς ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη ότι:

Α) Το σύνολο των παραπάνω πιστώσεων-εσόδων της ατομικής επιχείρησης του ελεγχόμενου ανέρχεται σε 547.689,6€,

Β) Τα βάσει δήλωσης έσοδα της ατομικής επιχείρησης για τη χρήση 2018 ανέρχονται σε 402.959,6€,

Γ) Ο φόρος Προστιθέμενης Αξίας που αναλογεί στα παραπάνω έσοδα βάσει των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. για τη χρήση 2018 ανήλθε σε 96.710,3€,

Δ) Υπάρχει μείωση των εισπρακτέων υπολοίπων χρήσης 2018 κατά 2.498,25€ και

Ε) Υπάρχουν επιστροφές ποσών ύψους 33.547,7€ εντός της χρήσης 2018,

κρίνει βάσει του κάτωθι πίνακα ότι **υφίσταται αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ύψους 12.029,3€** σχετιζόμενη με την ατομική επιχείρηση του ελεγχόμενου, η οποία στη συνέχεια επιμερίζεται σε έσοδα της ατομικής επιχείρησης και σε φόρο προστιθέμενης αξίας βάσει του μοναδικού συντελεστή 24% που εφαρμόζεται στα έσοδα της επιχείρησης του ελεγχόμενου.

ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΠΕΙΡΑΙΩΣ	540.802,53
ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΤΕ	6.942,57

ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΩΤ.ΑΠΟ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑ	547.745,10
(Μείον) ΕΣΟΔΑ ΑΤΟΜΙΚΗΣ	402.959,58
(Μείον) Φ.Π.Α.	96.710,30
(Μείον) Μείωση εισπρακτέων	2.498,25
(Μείον επιστροφές σε πελάτες)	33.547,70
ΔΙΑΦΟΡΑ	12.029,27
ΕΠΙΠΛΕΟΝ ΕΣΟΔΑ	9.701,02
ΕΠΙΠΛΕΟΝ Φ.Π.Α.	2.328,25

2.Σχετικά με τις πιστώσεις του Παραρτήματος με αριθμό 674-680 συνολικού ύψους 795,17€, δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο οποιοδήποτε στοιχείο που να αποδεικνύει ότι τα χρηματικά ποσά έχουν φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί του φόρου, ενώ δεν κατέστη δυνατό να ταυτιστούν με οποιοδήποτε δηλωθέν εισόδημα του ελεγχόμενου. Για το σύνολο των εσόδων της ατομικής επιχείρησης του ελεγχόμενου έχει κριθεί ήδη ότι εμπεριέχονται στις κινήσεις με αριθμό 1-673 του Παραρτήματος, όπως αναλύθηκε παραπάνω. Κατά συνέπεια, ο έλεγχος προσθέτει το ποσό στο εισόδημα του ελεγχόμενου από άγνωστη πηγή ή αιτία παρ.4 Αρ.21 ν. 4172/2013.

[...]

Βάσει των παραπάνω διαπιστώσεων του ελέγχου, τα καθαρά κέρδη της ατομικής επιχείρησης του ελεγχόμενου για τη χρήση 2018 διαμορφώνονται ως εξής:

Λογιστικός Προσδιορισμός Καθαρών Κερδών	Χρήση 2018	
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ
Ακαθάριστα Έσοδα Επιχείρησης	402.959,58	412.660,60
Χονδρική πώληση εμπορ.	0,00	0,00
Λιανική πώληση αγαθών.	402.959,58	402.959,58
Επιδότηση εργασίας	0,00	0,00
Παροχή Υπηρεσιών	0,00	0,00
Διαφορές ελέγχου	0,00	9.701,02
Κόστος πωληθέντων	285.311,83	285.311,83
Απογραφή έναρξης	10.580,00	10.580,00
Αγορές Εμπορευμάτων /Α υλών	277.171,83	277.171,83
Εισαγωγές	0,00	0,00
Απογραφή λήξης	2.440,00	2.440,00
Δαπάνες Βιβλίων	148.421,57	148.421,57
Αμοιβές προσωπικού	7.466,10	7.466,10
Αμοιβές & έξοδα τρίτων		
Παροχές τρίτων	140.955,47	140.955,47
Ενοίκια	0,00	0,00
Τέλος επιτηδεύματος	0,00	0,00
Αποσβέσεις παγίων	0,00	0,00
Φορολογική αναμόρφωση δαπανών	0,00	0,00
Διαφορές Λογ-Φορολ.βάσης	0,00	0,00
Λογιστικές διαφορές ελέγχου		0,00
Καθαρά κέρδη	-30.773,82	-21.072,80

ΠΟΣΟΣΤΟ ΜΙΚΤΟΥ	29,20%	30,86%
----------------	--------	--------

[...]

8. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ.

8.1 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΕΛΙΚΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Συγκεντρωτικός πίνακας από όλες τις κατηγορίες εισοδημάτων βάσει Πορίσματος Ελέγχου.

ΦΟΡΟΛ. ΕΤΟΣ		Φορολογητέο Εισόδημα				Σύνολο
		Τόκοι-Μερίσματα	Ακίνητη Περιουσία	Επιχ. Δραστηρ. (Αγν. Πηγή)	Επιχ. Δραστηρ	
ΦΟΡ.2018	Ποσά δήλωσης	0,23	0,00	0,00	(-30.773,8)	0,23
	Ποσά ελέγχου	0,23	0,00	795,17	(-21.072,8)	795,40
	Διαφορά	0,00	0,00	795,17	0,00	795,17

[...]

9. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

9.1 ΟΡΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Εισόδημα Φορ. έτους 2018	Υπόχρεου		Συζύγου		Διαφορά
	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου	
Φορολογητέο εισόδημα	0,23	795,40	7.264,93	4.574,73	-1.895,03
Φόρος κλίμακας	0,03	262,44	1.593,05	1.006,44	-329,43
Μειώσεις φόρου	0,00	0,00	1.581,84	995,23	-591,84
Φόρος που αναλογεί	0,03	262,44	11,21	11,21	262,41

[...]

10.2 ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΚΩΔΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ (Άρ.57 παρ.6 Ν. 5104/2024).

Το σχετικό Πρόστιμο παρ.6 Άρ.57/Κ.Φ.Δ. που αντιστοιχεί σε μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων συνολικού ύψους **9.701,02€** δεν καταλογίζεται με τον παρόντα έλεγχο, καθώς έχει ήδη καταλογιστεί από τη Δ.Ο.Υ. Κορίνθου (αρ. πράξης επιβολής προστίμου/31-10-2024) βάσει του σχετικού πληροφοριακού δελτίου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πατρών.»

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με αφορμή τις υπ' αριθ. πρωτ./14-10-2024 Πληροφοριακές Εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.. έτους 2018 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, προκύπτει αποκρουβείσα φορολογητέα ύλη ύψους **12.029,3€** (καθαρή αξία **9.701,02€** πλέον ΦΠΑ **2.328,25€**) που αντιστοιχεί σε μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας **9.701,02€**. Συνεπώς, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντα γίνονται δεκτοί.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι κυρώσεις του άρθρου 57 παρ. 6 του Ν. 5104/2024 επιβάλλονται ως ποσοστό 50% επί του φόρου που θα προέκυπτε από τα μη εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, ήτοι 50% x 2.238,25€.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 29/11/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, και ειδικότερα:

Την επικύρωση της:

Α) υπ' αριθ./31-10-2024 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4987/2022 (ήδη άρθρο 53 Ν. 5104/2024), φορολογικού έτους 2023, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, και

Την τροποποίηση της:

Α) υπ' αριθ./31-10-2024 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 Ν. 5104/2024, φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

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

Α) Η υπ' αριθ./31-10-2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4987/2022 (ήδη άρθρο 53 Ν. 5104/2024), φορολογικού έτους 2023, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου **250,00€**

Β) Η υπ' αριθ./31-10-2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 Ν. 5104/2024, φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου

Φορ. έτος	Είδος στοιχείου	Πλήθος	Φορ. περίοδος	Καθαρή Αξία Συναλλαγών		Φ.Π.Α. (24%)		Σύνολο προστίμου (50%)	
				ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ
2018	ΤΙΜ Α.Λ.Σ.	-	1/1/2018-31/12/2018	234.081,48	9.701,02	56.179,56	2.328,25	28.089,48€	1.164,13€

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.