



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 16-04-2025

Αριθμός απόφασης: 630

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url:www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1.Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024) εφεξής ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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 ΑΑΔΕ*» (ΦΕΚ Β' 6009).

2.Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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 23-12-2024 και με αριθμό πρωτ. **ενδικοφανή προσφυγή** της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΟΕ», όπως εκπροσωπείται νόμιμα, με ΑΦΜ:, με έδρα στους Νομού Δράμας, κατά :

α)της υπ'αριθμ./22-11-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 57 παρ.1 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Δράμας,

β)της υπ'αριθμ./22-11-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 57 παρ.6 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Δράμας,

γ)της υπ'αριθμ./22-11-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 57 παρ.6 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2019, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Δράμας,
δ)της υπ'αριθμ./22-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Δράμας,
ε)της υπ'αριθμ./22-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Δράμας,
στ)της υπ'αριθμ./22-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Δράμας και
ζ)της υπ'αριθμ./22-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Δράμας.
7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 23-12-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΟΕ», όπως εκπροσωπείται νόμιμα, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ'αριθμ./22-11-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 57 παρ.1 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 2.500,00€, λόγω μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1-5 Ν.4308/2014.

Με την υπ'αριθμ./22-11-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 57 παρ.6 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 8.411,04€, επειδή διαπιστώθηκε ότι δεν εξέδωσε τουλάχιστον σε μία περίπτωση φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 70.091,94€ πλέον ΦΠΑ 16.822,07€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 και 8 έως 13 Ν.4308/2014.

Με την υπ'αριθμ./22-11-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 57 παρ.6 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2019, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 3.007,39€, επειδή διαπιστώθηκε ότι δεν εξέδωσε τουλάχιστον σε μία περίπτωση φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 25.061,56€ πλέον ΦΠΑ 6.014,78€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 και 8 έως 13 Ν.4308/2014.

Με την υπ'αριθμ./22-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 20.326,67€ και επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022 ύψους 10.163,34€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 30.490,01€.

Με την υπ'αριθμ./22-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 6.014,78€ και επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022 ύψους 3.007,39€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 9.022,17€.

Με την υπ'αριθμ./22-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, μηδενίστηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους 6.480,20€ και προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 10.341,87€.

Με την υπ'αριθμ./22-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 12.494,98€ και επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58Α Ν.4987/2022 ύψους 3.240,10€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 15.735,08€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί του πορίσματος των από 22-11-2024 εκθέσεων ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ και ΚΦΔ, μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, της ΔΟΥ Δράμας, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ./03-10-2024 εντολής του προϊσταμένου της.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η από 13-09-2024 πληροφοριακή έκθεση του ΣΔΟΕ Μακεδονίας που εστάλη στην ΔΟΥ Δράμας, η οποία, κατόπιν της ανωτέρω εντολής, διενήργησε έλεγχο εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για το χρονικό διάστημα από 01/01/2018-31/12/2019. Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ΣΔΟΕ Μακεδονίας, από την αντιπαραβολή των κινήσεων των λογαριασμών όψεως/δανειακών και των ημερολογιακών εγγραφών, προέκυψε ότι η προσφεύγουσα δεν τήρησε αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία. Περαιτέρω, από την αντιπαραβολή τραπεζικών πιστώσεων με τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) της επιχείρησης προέκυψε ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία : α)το φορολογικό έτος 2018, σε μία τουλάχιστον περίπτωση, καθαρής αξίας 70.091,94€ πλέον ΦΠΑ 16.822,07€ και β)το φορολογικό έτος 2019, σε μία τουλάχιστον περίπτωση, καθαρής αξίας 25.061,56€ πλέον ΦΠΑ 6.014,78€. Ακολούθως, η ΔΟΥ Δράμας προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης και τις φορολογητέες εκροές, με βάση τις διαπιστωθείσες διαφορές. Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις, η ΔΟΥ Δράμας κοινοποίησε στην προσφεύγουσα το υπ'αριθμ./29-10-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, φορολογικών ετών 2018 και 2019, καθώς και τους προσωρινούς προσδιορισμούς προστίμου, προκειμένου να υποβάλει τις απόψεις της εντός είκοσι ημερών από την επίδοση, αλλά η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε. Κατόπιν, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα με ηλεκτρονική ανάρτηση και ειδοποίηση στις 24-11-2024, που αναγνώστηκαν στις 25-11-2024.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς :

1.Το Δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει φόρο για τα έτη 2018 και 2019 έχει υποπέσει σε παραγραφή.

2.Η κρίση του ελέγχου ότι οι κινήσεις συνιστούν εισόδημα άγνωστης πηγής είναι νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη. Η φορολογική αρχή παράνομα και εσφαλμένα θεωρεί τις υπό κρίση πιστώσεις ως αναιτιολόγητη προσαύξηση περιουσίας. Για την έκδοση των προσβαλλόμενων

πράξεων επιλέχθηκε η μέθοδος ανάλυσης ρευστότητας, χωρίς να συντρέχουν οι προϋποθέσεις του νόμου για την εφαρμογή της μεθόδου. Το ύψος των διαφορών που προέκυψαν από την αντιπαράβολή με τις αντικαταβολές που εισπράχθηκαν και αποδόθηκαν στην εταιρία από τις ταχυδρομικές εταιρίες, δικαιολογείται ως εξής : οι αντικαταβολές του Ιανουαρίου του 2018 αφορούν πωλήσεις του Δεκεμβρίου του 2017, οι αντικαταβολές του Ιανουαρίου του 2019 αφορούν πωλήσεις του Δεκεμβρίου του 2018 και οι αντικαταβολές του Ιανουαρίου του 2020 αφορούν πωλήσεις του Δεκεμβρίου του 2019.

Επιπλέον, ο προσφεύγων ζητά να κληθεί σε ακρόαση ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 του Ν.4174/2013 : «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν.4174/2013 : «1..... Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, οι προσβαλλόμενες πράξεις αφορούν τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, εκδόθηκαν δε στις 22-11-2024 και κοινοποιήθηκαν στις 25-11-2024, ήτοι εντός της ανωτέρω προβλεπόμενης νόμιμης προθεσμίας. Συγκεκριμένα, η προθεσμία υποβολής δήλωσης για το φορολογικό έτος 2018 λήγει το έτος 2019 και κατά συνέπεια η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και πράξη επιβολής προστίμου εντός πενταετίας από τη λήξη του έτους 2019, ήτοι έως 31-12-2024. Αντίστοιχα, η προθεσμία υποβολής δήλωσης για το φορολογικό έτος 2019 λήγει το έτος 2020 και κατά συνέπεια η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και πράξη επιβολής προστίμου εντός πενταετίας από τη λήξη του έτους 2020, ήτοι έως 31-12-2025.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει τις προσβαλλόμενες πράξεις έχει υποπέσει σε παραγραφή, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ. :« 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 το άρθρο 36 παρ.6 του ΚΦΔ : «6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου)....»

Επειδή, στις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) περί "ΕΛΠ" ορίζεται ότι: «**Άρθρο 1. Πεδίο εφαρμογής** 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..... **Άρθρο 3. Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία** 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..... **Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος** 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.....»

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.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν.4987/2022 : «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 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.....8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου. ».

Επειδή, σύμφωνα με το ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1142901 ΕΞ 2015/26-10-2015 : «1. Από 01.01.2015, ημερομηνία έναρξης ισχύος των Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014), η έκδοση στοιχείων λιανικής γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (φορολογική ταμειακή μηχανή ή μηχανισμό Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.), που προβλέπει ο ν.1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου, κατά το χρόνο παράδοσης ή έναρξης της αποστολής, όταν πρόκειται για πώληση αγαθών (άρθρα 12 και 13 Ε.Λ.Π.-ν.4308/2014).»

Επειδή, 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...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 Ν.4987/2022 : «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:..... η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του..... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις των παρ. 1 και 1Α καθορίζονται ως εξής:..... ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περ. ε), ζ), η) και ιδ) της παρ. 1,.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58Α Ν.4987/2022 : «Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα.

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης παραστατικού πωλήσεων (φορολογικού στοιχείου) ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται 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, σύμφωνα με το άρθρο 85 του Ν.5104/2024 (ΚΦΔ) : «Παραπομπές στον ν. 4987/2022 (Α' 206) νοούνται, μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος, ως παραπομπές στα αντίστοιχα άρθρα που καταγράφονται στον πίνακα κωδικοποιούμενων διατάξεων, ο οποίος αποτελεί το Παράρτημα Β' του παρόντος.» Ειδικότερα με το παράρτημα Β του νέου ΚΦΔ, επήλθε αντιστοίχιση των προϊσχύοντων διατάξεων του άρθρου 13 του Ν.4987/2022 με το άρθρο 13 του Ν.5104/2024 και του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4987/2022 με το άρθρο 57 παρ.1 του ν. 5104/2024, καθώς επίσης του άρθρου 58^Α παρ.1 Ν.4987/2022 με το άρθρο 57 παρ.6 του Ν.5104/2024.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 76 του ΚΦΔ : «*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 το άρθρο 77 του ΚΦΔ : «*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, στην υπό κρίση περίπτωση, η ΔΟΥ Δράμας διενήργησε έλεγχο εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ και ΚΦΔ, φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ στην επιχείρηση της προσφεύγουσας με κύρια δραστηριότητα «*λιανικό εμπόριο δερμάτων ενδυμάτων*», λαμβάνοντας υπόψη και τις διαπιστώσεις του ΣΔΟΕ Μακεδονίας, σύμφωνα με την από 13-09-2024 πληροφοριακή έκθεση. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν τήρησε αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατά συνέπεια δεν συμμορφώθηκε με τις υποχρεώσεις του άρθρου 13 Ν.4987/2022 το φορολογικό έτος 2018 και δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, οι δε διαφορές από τη μη έκδοση στοιχείων υπολογίστηκαν κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ. Συνεπώς, οι πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ δεν προέκυψαν από την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι επιλέχθηκε η μέθοδος ανάλυσης ρευστότητας χωρίς να συντρέχουν οι προϋποθέσεις του νόμου για την εφαρμογή της μεθόδου, απορρίπτεται ως αόριστος και απαράδεκτος. Αντίστοιχα, ο έλεγχος δεν έκρινε ότι οι τραπεζικές πιστώσεις είναι άγνωστης πηγής ή αναιτιολόγητη προσαύξηση περιουσίας, όπως αβάσιμα επικαλείται η προσφεύγουσα.

Επειδή, ειδικότερα, από την αντιπαράβολή των πιστώσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς της επιχείρησης με τα λογιστικά αρχεία αυτής, προέκυψαν πιστώσεις μέσω ροσ, εμβάσματα, μεταφορές, καταθέσεις, αντικαταβολές από εταιρίες ταχυμεταφορών κλπ, που δεν ήταν δυνατόν να αντιστοιχηθούν με εκδοθέντα στοιχεία και καταχωρήσεις στα βιβλία της επιχείρησης και για τον λόγο αυτό, ζητήθηκαν εξηγήσεις από την προσφεύγουσα με την με αρ. πρωτ./31-05-2024 κλήση για παροχή διευκρινήσεων της υπηρεσίας του ΣΔΟΕ. Επιπλέον, ο έλεγχος, με βάση το απαντητικό υπόμνημα της προσφεύγουσας, την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών και των απαντήσεων των εταιριών ταχυμεταφορών, προσδιόρισε το σύνολο των πιστώσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς ως ο κάτωθι πίνακας :

A/A	ΧΡΗΣΗ	ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΚΑΡΤΩΝ	ΕΜΒΑΣΜΑΤΑ	ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ	ΟΝΟΜΑΣΤΙΚΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ, ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ, ΕΞΟΦΛΗΣΕΙΣ ΤΙΜ	ΑΝΤΙΚΑΤΑΒΟΛΕΣ (COURIER)	ΣΥΝΟΛΟ :
1	2018	5.964,23		486,00	1.625,28	1.260.920,80	1.268.996,31
2	2019	4.649,17	9.890,72	113,85	444,88	1.935.221,57	1.950.320,19

Λαμβάνοντας υπόψη ότι η επιχείρηση τηρεί διπλογραφικά βιβλία, ο έλεγχος διασταύρωσε το σύνολο των πιστώσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς της επιχείρησης με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα, από δε την διασταύρωση προέκυψε ο κάτωθι πίνακας :

A/A	ΧΡΗΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ (Α)	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ (Β)	ΔΙΑΦΟΡΑ (Α-Β)
1	2018	1.268.996,31	953.292,18	228.790,12	1.182.082,30	-86.914,01
2	2019	1.950.320,19	1.547.777,30	371.466,55	1.919.243,85	-31.076,34

Από τον παραπάνω πίνακα και επειδή οι διαφορές που προέκυψαν δεν αιτιολογήθηκαν ούτε στοιχειοθετήθηκαν με παραστατικά από την προσφεύγουσα, ο έλεγχος έκρινε ότι η

προσφεύγουσα δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία, σε μία τουλάχιστον περίπτωση : α) το φορολογικό έτος 2018, συνολικής αξίας 86.914,01€ (καθαρής αξίας 70.091,94€ πλέον ΦΠΑ 16.822,07€) και β) το φορολογικό έτος 2019, συνολικής αξίας 31.076,34€ (καθαρής αξίας 25.061,56€ πλέον ΦΠΑ 6.014,78€).

Επειδή, η προσφεύγουσα γενικά και αόριστα επικαλείται ότι οι πιστώσεις οι σχετικές με αντικαταβολές που εισπράχθηκαν και αποδόθηκαν στην εταιρία από τις ταχυδρομικές εταιρίες, δικαιολογούνται, καθώς οι αντικαταβολές του Ιανουαρίου κάθε έτους αφορούν πωλήσεις του Δεκεμβρίου του προηγούμενου έτους, χωρίς να αναφέρεται σε συγκεκριμένες πιστώσεις και χωρίς να συσχετίζει αυτές με φορολογικά στοιχεία και καταχωρήσεις στα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι προσβαλλόμενες πράξεις και οι οικείες εκθέσεις ελέγχου της ΔΟΥ Δράμας επί των οποίων ερεϊδονται, είναι πλήρως και ειδικά αιτιολογημένες, ενώ η προσφεύγουσα δεν προβάλλει κανέναν ισχυρισμό ικανό να αποδομήσει το πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει νέα στοιχεία κατά την έννοια του άρθρου 72 ΚΦΔ, ώστε να είναι αναγκαίο να κληθεί σε ακρόαση ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, για την επιβολή του προστίμου μη συμμόρφωσης με το άρθρο 13 παρ.1 του Ν.4987/2022 το φορολογικό έτος 2018, εφαρμόζεται το άρθρο 54 παρ. 1 περ. ή σε συνδυασμό με την παρ.2 περ.ε' του ίδιου άρθρου του Ν.4987/2022. Συνεπώς, με την παρούσα απόφαση, τροποποιείται η αιτιολογία της υπ'αριθμ./22-11-2024 πράξης, ως προς τη νομική βάση επιβολής προστίμου. Αντίστοιχα, για την επιβολή προστίμου μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, εφαρμόζεται το άρθρο 58Α Ν.4987/2022. Συνεπώς, με την παρούσα απόφαση τροποποιείται η αιτιολογία των υπ'αριθμ./22-11-2024 και/22-11-2024 πράξεων, ως προς τη νομική βάση επιβολής προστίμου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 23-12-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΟΕ», με ΑΦΜ:, και την **επικύρωση** :

α)της υπ'αριθμ./22-11-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Δράμας,

β)της υπ'αριθμ./22-11-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Δράμας,

γ)της υπ'αριθμ./22-11-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2019, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Δράμας,

δ)της υπ'αριθμ./22-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Δράμας,

ε)της υπ'αριθμ./22-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Δράμας,

στ)της υπ'αριθμ./22-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Δράμας και

ζ)της υπ'αριθμ./22-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Δράμας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης:

Υπ' αριθμ./22-11-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Οφειλόμενο πρόστιμο:	2.500,00€	2.500,00 €

Υπ' αριθμ./22-11-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Οφειλόμενο πρόστιμο:	8.411,04€	8.411,04 €

Υπ' αριθμ./22-11-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Οφειλόμενο πρόστιμο:	3.007,39€	3.007,39 €

Υπ' αριθμ...../22-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης-Απόφασης
Σύνολο για καταβολή:	2.028,69€	32.518,70€	32.518,70€	30.490,01€

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 ΚΦΔ.

Υπ' αριθμ...../22-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης-Απόφασης
Σύνολο για καταβολή:	13.613,22€	22.635,39€	22.635,39€	9.022,17€

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 ΚΦΔ.

Υπ' αριθμ./22-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης-Απόφασης
Σύνολο για καταβολή:	0,00€	10.341,87€	10.341,87€	10.341,87€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση :	6.480,20€	0,00€	0,00€	6.480,20€

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 ΚΦΔ.

Υπ' αριθμ. /22-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης- Απόφασης
Σύνολο για καταβολή:	10.541,64€	26.276,72€	26.276,72€	15.735,08€

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 ΚΦΔ.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ α.α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.