



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 12-05-2025

Αριθμός απόφασης: 816

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 14-01-2025 και με αριθμό πρωτ. **ενδικοφανή προσφυγή** της εταιρείας με την επωνυμία «.....», όπως εκπροσωπείται νόμιμα, με **ΑΦΜ:**, με έδρα στο, κατά :

α)της υπ'αριθμ./10-12-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Σερρών,

β)της υπ'αριθμ./10-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Σερρών και

γ)της υπ'αριθμ./10-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η μεταρρύθμιση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Σερρών.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 14-01-2025 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», όπως εκπροσωπείται νόμιμα, με ΑΦΜ:, 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./10-12-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 9.355,75€, επειδή διαπιστώθηκε ότι δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ, συνολικής καθαρής αξίας 77.964,61€ πλέον ΦΠΑ 18.711,50€, κατά παράβαση των άρθρων 1,12 και 13 Ν.4308/2014, που επισύρει την κύρωση που προβλέπεται από το άρθρο 58^Α Ν.4987/2022, ήτοι πρόστιμο 50% της αξίας ΦΠΑ (18.711,50€X50%=9.355,75€).

Με την υπ'αριθμ./10-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 22.609,74€ και επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022 ύψους 11.304,87€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 33.914,61€.

Με την υπ'αριθμ./10-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, μηδενίστηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους 271,97€ και προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 18.439,53€.

Η υπ'αριθμ./10-12-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 εδράζεται επί του πορίσματος της από 24-10-2024 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ και ΚΦΔ της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ./2024 εντολής του προϊσταμένου της. Η υπ'αριθμ./10-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου και η υπ'αριθμ./10-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, εδράζονται επί του πορίσματος των από 10-12-2024 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, της ΔΟΥ Σερρών, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ./31-10-2024 εντολής του προϊσταμένου της.

Αφορμή του ελέγχου από την ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης αποτέλεσε πληροφοριακό δελτίο, όπου αναφέρονται στοιχεία διασταυρώσεων που πραγματοποιήθηκαν σε επιχειρήσεις που διενεργούν πωλήσεις ηλεκτρονικού εμπορίου με αντικαταβολή μέσω εταιριών ταχυμεταφορών ή με πληρωμή μέσω τραπεζικών εμβασμάτων, το έτος 2018. Η ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, διενήργησε έλεγχο στην προσφεύγουσα με βάση τα στοιχεία που παρασχέθηκαν από την , τις κινήσεις του τραπεζικού λογαριασμού στην που χρησιμοποιεί η προσφεύγουσα για ηλεκτρονικές πωλήσεις εμπορευμάτων και τα λογιστικά αρχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα ύστερα από την υπ'αριθμ./03-09-2024 πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων. Από τον έλεγχο προέκυψε ότι η προσφεύγουσα, κατά το φορολογικό έτος 2018, δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 77.964,61€ πλέον ΦΠΑ 18.711,50€, κατά παράβαση των άρθρων 1,12,13 Ν.4308/2014, που επισύρει την κύρωση του άρθρου 58^Α Ν.4987/2022. Η ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης κοινοποίησε στην προσφεύγουσα το υπ'αριθμ./2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε ακρόαση και τον υπ'αριθμ./2024 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου, προκειμένου να υποβάλει τις απόψεις της εντός είκοσι ημερών από την επίδοση, αλλά η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη υπ'αριθμ./10-12-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022, η οποία κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με ηλεκτρονική ανάρτηση και ειδοποίηση στις 12-12-2024, που αναγνώστηκαν αυθημερόν.

Εν συνεχεία, η ΔΟΥ Σερρών, με αιτία την από 24-10-2024 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ και ΚΦΔ της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης που συντάχθηκε κατόπιν του ως άνω μερικού φορολογικού ελέγχου, προχώρησε στον έλεγχο φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ και προσδιόρισε τα αποτελέσματα με βάση το πόρισμα ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης σχετικά με την μη έκδοση φορολογικών στοιχείων από την προσφεύγουσα. Ακολουθώντας, κοινοποίησε στην προσφεύγουσα το υπ'αριθμ./13-11-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε ακρόαση με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2018, προκειμένου να υποβάλει τις απόψεις της εντός είκοσι ημερών από την επίδοση, αλλά η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκαν η υπ'αριθμ./10-12-2024 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου που κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με ηλεκτρονική ανάρτηση και ειδοποίηση στις 12-12-2024, που αναγνώστηκαν αυθημερόν και η υπ'αριθμ./10-12-2024 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου που κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με ηλεκτρονική ανάρτηση και ειδοποίηση στις 12-12-2024, που αναγνώστηκε στις 16-12-2024.

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

1.Πλημμελής αιτιολογία. Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε τη μη έκδοση στοιχείων. Στην έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι δεν λήφθηκαν υπόψη οι πωλήσεις και τα εκδοθέντα παραστατικά από τα καταστήματα λιανικής, γεγονός που καθιστά τον έλεγχο αναξιόπιστο. Επιπλέον, δεν συνυπολογίζεται το κόστος αγοράς των προϊόντων που φέρεται να πωλήθηκαν χωρίς παραστατικά. Η επιβολή πρόσθετου ΦΠΑ πάσχει απόλυτης ακυρότητας, γιατί δεν προσδιορίζεται επακριβώς η αξία που αναλογεί στο ΦΠΑ που υποτίθεται ότι ωφελήθηκε.

2.Παραβιάζεται η αρχή «ne bis in idem», καθώς με την προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθρου 58 Ν.4174/2013 και με την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου επιβλήθηκε πρόστιμο 58Α Ν.4987/2022. Επιπλέον, θα έπρεπε να επιβληθεί πρόστιμο 100€, με βάση την ευμενέστερη διάταξη του άρθρου 58Α Ν. 4174/2013.

3. Ακυρότητα ηλεκτρονικής κοινοποίησης πρόσκλησης, καθώς δεν έχει υποβάλει δήλωση στο Εθνικό Μητρώο Επικοινωνίας. Επιπλέον, δεν αντιλήφθηκε την ειδοποίηση στην ηλεκτρονική διεύθυνση ταχυδρομείου, διότι δεν την χρησιμοποιεί συχνά. Η ειδοποίηση για ανάρτηση εγγράφων στον λογαριασμό του φορολογούμενου γίνεται παραπλανητικά και δημιουργεί ανασφάλεια δικαίου, διότι μπορεί κάποιος να θεωρήσει ότι είναι κακόβουλη αλληλογραφία και την διαγράψει. Θα έπρεπε η φορολογική αρχή να προβεί σε έγκαιρη κοινοποίηση. Η πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων δεν είναι νόμιμη και δεν επάγεται νόμιμα αποτελέσματα, καθώς θα έπρεπε ο έλεγχος να γίνεται στην έδρα της επιχείρησης.

Ως προς την προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./10-12-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 και την προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./10-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 72 του ΚΦΔ : «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία αυτή ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού. Οι ανωτέρω προθεσμίες αναστέλλονται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ.4 του ΚΦΔ : «4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1064/2017 : «.....**Άρθρο 2 Προθεσμία, περιεχόμενο και διαδικασία άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής.**

1. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης. Η εν λόγω προθεσμία αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Ειδικά για τους κατοίκους εξωτερικού η σχετική προθεσμία ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες

Επειδή, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται αποκλειστικά εντός προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξης και δεν προβλέπεται η άσκησή της πέραν της προθεσμίας αυτής για κανέναν λόγο.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ΚΦΔ : «1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση, γίνεται με ψηφιακά μέσα με την επιφύλαξη της παρ. 7 του παρόντος και της παρ. 2 του άρθρου 83..... 3. Αν η πράξη ή το έγγραφο αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η ψηφιακή κοινοποίηση συντελείται με την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νόμιμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου ή του φορολογικού αντιπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ειδοποίηση στη

δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου τους. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του πρώτου εδαφίου, εφόσον κατά τον χρόνο της κοινοποίησης δεν είχε γνωστοποιηθεί στη Φορολογική Διοίκηση ο διορισμός νέου νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου ή φορολογικού αντιπροσώπου. 4. Πράξη ή έγγραφο που κοινοποιείται ψηφιακά στον λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τις παρ. 1 έως 3, θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί:

α) μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του προσώπου στο οποίο αφορά η κοινοποίηση στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και την ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής τους, ...»

Επειδή, σύμφωνα με την Α.1076/02.05.2024 με θέμα: Καθορισμός των προϋποθέσεων, της διαδικασίας και κάθε άλλου ειδικότερου θέματος εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 5 του ν. 5104/2024 (Α' 58) για την ψηφιακή κοινοποίηση πράξεων, αποφάσεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει η Φορολογική Διοίκηση.: «..... **Άρθρο 2 Υποχρεώσεις Φορολογουμένων**

Οι φορολογούμενοι οφείλουν, εφόσον δεν το έχουν ήδη πράξει, να εγγραφούν ως νέοι χρήστες στις Ηλεκτρονικές Υπηρεσίες Δημοσίου και να αποκτήσουν κωδικούς TAXISnet υποβάλλοντας ηλεκτρονική αίτηση στην ψηφιακή πύλη myAADE. Εφόσον είναι εγγεγραμμένοι και έχουν προβεί σε μεταβολή στις διευθύνσεις ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (e-mail) υποχρεούνται να τις επικαιροποιήσουν στην ψηφιακή πύλη myAADE, στην επιλογή «Μητρώο και Επικοινωνία» και στην ενότητα «Στοιχεία Επικοινωνίας». Η επικαιροποίηση των διευθύνσεων ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (e-mail) πρέπει να πραγματοποιείται σε κάθε μεταβολή τους. Οι φορολογούμενοι δεν μπορούν να επικαλούνται τις μεταβολές των στοιχείων επικοινωνίας έναντι της Α.Α.Δ.Ε. έως την ημερομηνία πραγματοποίησης της επικαιροποίησής τους.

Άρθρο 3 Διαδικασία ψηφιακής κοινοποίησης

1. Η ψηφιακή κοινοποίηση των πράξεων ή αποφάσεων ή εγγράφων ή ατομικών ειδοποιήσεων, που φέρουν ηλεκτρονική υπογραφή ή έχουν μορφή σαρωμένου (σκαναρισμένου) εγγράφου, με τα κατά νόμο συκοινοποιούμενα, του άρθρου 1 συντελείται με την ανάρτησή τους..... β) εάν αφορούν νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα στο λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νόμιμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου ή του φορολογικού αντιπροσώπου του στην ψηφιακή πύλη myAADE στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. ή στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου», και αποστέλλεται ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τα ως άνω πρόσωπα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (e-mail). Εφόσον έχει δηλωθεί διεύθυνση email Βοηθού Εκπλήρωσης, η ηλεκτρονική ειδοποίηση δύναται να αποστέλλεται και στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του Βοηθού Εκπλήρωσης κατά τα οριζόμενα στην υπό στοιχείο Α.1025/2022 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

Για την περίπτωση των νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων, η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης του νόμιμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου ή του φορολογικού αντιπροσώπου, εφόσον κατά τον χρόνο της κοινοποίησης δεν είχε γνωστοποιηθεί στη Φορολογική Διοίκηση ο διορισμός νέου νόμιμου εκπροσώπου ή φορολογικού εκπροσώπου ή φορολογικού αντιπροσώπου.

2. Οι πράξεις, οι αποφάσεις, τα έγγραφα και οι ατομικές ειδοποιήσεις του άρθρου 1, θεωρείται ότι έχουν νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών α) από την ανάρτησή τους στον λογαριασμό των προσώπων της παρ. 1 του παρόντος, στα οποία αφορά η κοινοποίηση, στην ψηφιακή πύλη myAADE στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που

εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. ή στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου» και την ηλεκτρονική ειδοποίησή τους στις δηλωθείσες από τα ως άνω πρόσωπα διευθύνσεις ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, της προθεσμίας αυτής αρχομένης από οποιαδήποτε ενέργεια (ανάρτηση ή ηλεκτρονική ειδοποίηση) λάβει χώρα τελευταία, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της κοινοποιούμενης πράξης ή του εγγράφου ή β) από την αποστολή τους στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, σε περίπτωση που το πρόσωπο που αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης.....

Άρθρο 4 Πιστοποιητικό Παραλαβής - Στοιχεία Ηλεκτρονικής Κοινοποίησης

Με την παραλαβή από τον φορολογούμενο στην ψηφιακή πύλη myAADE στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου» ή στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. της κοινοποιούμενης πράξης, ή απόφασης ή ατομικής ειδοποίησης ή εγγράφου του άρθρου 1, διατίθεται από το σύστημα ψηφιακό πιστοποιητικό παραλαβής, που φέρει μοναδικό αριθμό και περιλαμβάνει υποχρεωτικά τον Αριθμό Φορολογικό Μητρώο του φορολογούμενου, το είδος, τον αριθμό, την ημερομηνία και το όργανο έκδοσης της πράξης, της απόφασης, της ατομικής ειδοποίησης ή του εγγράφου του άρθρου 1 και των συγκακοινοποιούμενων, την ημερομηνία και την ώρα παραλαβής στην ψηφιακή πύλη myAADE στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου» ή στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. καθώς και τα ηλεκτρονικά ίχνη ανάρτησης. Το ψηφιακό πιστοποιητικό παραλαβής καταχωρίζεται στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και είναι διαθέσιμο σε κάθε περίπτωση που τυχόν απαιτηθεί.

Άρθρο 5 Στοιχεία ηλεκτρονικής ειδοποίησης

Στην ηλεκτρονική ειδοποίηση που αποστέλλεται στη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου που έχει δηλωθεί από τον φορολογούμενο, με την ανάρτηση της πράξης, της απόφασης, της ατομικής ειδοποίησης ή του εγγράφου του άρθρου 1, αναφέρεται κατά περίπτωση ο Α.Φ.Μ., το username, τα στοιχεία του φορολογούμενου (όνομα, επώνυμο, πατρώνυμο) εμφανιζόμενα μερικώς με την υπόδειξη να μεταβεί στην ψηφιακή πύλη myAADE στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. ή στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου» προκειμένου να ενημερωθεί για πράξη ή απόφαση ή ατομική ειδοποίηση ή εγγράφου του άρθρου 1 της Φορολογικής Διοίκησης που τον αφορά....».

Επειδή, στο άρθρο 7 παρ.1 του ΚΦΔ ορίζεται : «1. Εάν η εκπνοή προθεσμίας για την άσκηση δικαιώματος ή εκπλήρωση υποχρέωσης, όπως ορίζεται από τη φορολογική νομοθεσία, συμπίπτει με επίσημη αργία, Σάββατο ή Κυριακή, η προθεσμία παρατείνεται μέχρι την αμέσως επόμενη ημέρα, κατά την οποία η Φορολογική Διοίκηση λειτουργεί για το κοινό...»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η προσβαλλόμενη υπ'αριθμ./10-12-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α Ν.4987/2022 αναρτήθηκε στο λογαριασμό της προσφεύγουσας στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την 12-12-2024 και ώρα 11:44:11 και εστάλη την ίδια ημέρα και ώρα 11:45:25 ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από την προσφεύγουσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, που αναγνώστηκε στις 12-12-2024 και ώρα 12:19:46, όπως προκύπτει από το με αρ. καταχώρησης πιστοποιητικό ανάρτησης.

Επειδή, περαιτέρω, η προσβαλλόμενη υπ'αριθμ./10-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου αναρτήθηκε στο λογαριασμό της προσφεύγουσας στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την 12-12-2024 και ώρα 11:47:25 και εστάλη την ίδια ημέρα και ώρα 12:00:22 ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από την προσφεύγουσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, που αναγνώστηκε στις 12-12-2024 και ώρα 12:21:01, όπως προκύπτει από το με αρ. καταχώρησης πιστοποιητικό ανάρτησης.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, η κοινοποίηση των ανωτέρω πράξεων συντελέστηκε την ημέρα ανάγνωσης στις 12-12-2024. Συνεπώς, το διάστημα των τριάντα (30) ημερών για την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής ξεκινούσε στις 13-12-2024 και έληγε στις 13-01-2025, μετά από παράταση της 30ήμερης προθεσμίας, διότι η τελευταία μέρα για την άσκηση του δικαιώματος είναι Σάββατο.

Επειδή, η υπό κρίση προσφυγή ασκήθηκε εκπρόθεσμα την 14-01-2025, ήτοι μετά την πάροδο της προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση των πράξεων, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη ως προς τις προσβαλλόμενες υπ'αριθμ./10-12-2024 και/10-12-2024 πράξεις.

Ως προς την προσβαλλόμενη υπ'αριθμ./10-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018

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..... 7. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται στην εγκατάσταση του φορολογούμενου (επιτόπιος έλεγχος) ή σε άλλον τόπο, όπου προσκομίζονται, εφόσον απαιτείται, τα στοιχεία από τον φορολογούμενο (απομακρυσμένος έλεγχος). Ο φορολογούμενος παρέχει στη Φορολογική Διοίκηση κάθε στοιχείο που ζητείται στο πλαίσιο του ελέγχου.....8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί.....»

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, σύμφωνα με το άρθρο 33 παρ. 2 του ΚΦΔ : «2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...»

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, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους, καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου ΙΙ, σελ. 144). Η αιτιολογία είναι ειδική, όταν δεν είναι γενική και αόριστη, αλλά αναφέρεται σε συγκεκριμένα δεδομένα συγκεκριμένης υπόθεσης, αφού μάλιστα εξεταστούν όλα τα δεδομένα της συγκεκριμένης υπόθεσης (Ι. Κατράς, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σελ. 321).

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής φόρων και προστίμων νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, περαιτέρω, στο άρθρο 77 του Κ.Φ.Δ. 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, 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.....

Άρθρο 8. Τιμολόγιο πώλησης 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. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης.....

Άρθρο 11. Χρόνος έκδοσης τιμολογίου 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...

Άρθρο 12. Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών 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.

Άρθρο 13 Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης 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 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, στην υπό κρίση περίπτωση, εκδόθηκε η υπ'αριθμ./10-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, κατόπιν ελέγχου από τη ΔΟΥ Σερρών, με βάση τις διαπιστώσεις της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, όπως αποτυπώνονται στην από 24-10-2024 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ και ΚΦΔ, σχετικά με τη μη έκδοση από την προσφεύγουσα φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 77.964,61€ πλέον ΦΠΑ 18.711,50€. Συγκεκριμένα, οι διαφορές από τη μη έκδοση στοιχείων υπολογίστηκαν για την έκδοση της υπ'αριθμ./10-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ.

Επειδή, ειδικότερα, ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης επεξεργάστηκε τα στοιχεία που παρείχε η «.....» σχετικά με τις μεταφορές-παραδόσεις εμπορευμάτων για λογαριασμό της προσφεύγουσας και αφού εξαίρεσε επιστροφές και παραδόσεις χωρίς καταβολή αντιτίμου, κατάρτισε πίνακα με την αξία και το πλήθος των εισπράξεων αντικαταβολής ανά ημέρα, σύμφωνα με τον οποίο, πραγματοποιήθηκαν 47.290 εισπράξεις αντικαταβολής συνολικής καθαρής αξίας 1.406.965,11€ πλέον ΦΠΑ 337.671,63€. Εν συνεχεία, από την επεξεργασία των τραπεζικών κινήσεων στον λογαριασμό τηςπου χρησιμοποιεί η προσφεύγουσα για τις ηλεκτρονικές πωλήσεις εμπορευμάτων, και αφού εξαιρέθηκαν πιστώσεις που δεν αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητα (ενοίκια, πιστωτικοί τόκοι) και μεταφορές χρημάτων από την, καθώς είχαν συμπεριληφθεί στην επεξεργασία του ηλεκτρονικού αρχείου, προέκυψαν 1.228 πιστώσεις συνολικής αξίας 190.069,29€ που αφορούν ονομαστικές καταθέσεις, καταθέσεις από POS, μεταφορές χρημάτων και καταθέσεις από λοιπές ταχυδρομικές εταιρίες. Από την διασταύρωση των αποτελεσμάτων της επεξεργασίας με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, είτε από τις εν χρήσει ΦΗΜ, είτε άλλο στοιχείο εσόδου, όπως έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 77.964,61€ πλέον ΦΠΑ 18.711,50€, όπως αποτυπώνεται στον κάτωθι πίνακα :

	ΠΛΗΘΟΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΑΞΙΑ ΦΠΑ 24%
ΑΝΤΙΚΑΤΑΒΟΛΕΣ	47.290	1.744.636,74€	1.406.965,11€	337.671,63€
ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	1.228	190.069,29€	153.281,69€	36.787,60€
ΣΥΝΟΛΟ (ΑΝΤΙΚΑΤΑΒΟΛΕΣ + ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ) (Α)	48.518	1.934.706,03 €	1.560.246,80 €	374.459,23 €
ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ (Β)		1.838.029,92 €	1.482.282,19 €	355.747,73 €
ΔΙΑΦΟΡΑ (Α-Β), ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ Φ.Σ. 2018		96.676,11 €	77.964,61 €	18.711,50 €

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η κρίση του ελέγχου είναι βάσιμη, νόμιμη και αιτιολογημένη, ενώ η προσφεύγουσα επικαλείται ότι δεν αποδείχθηκε η μη έκδοση στοιχείων, χωρίς να προβάλλει κάποιον ισχυρισμό σχετικά με τις διαφορές που διαπιστώθηκαν από την ως άνω επεξεργασία της φορολογικής αρχής και χωρίς να συσχετίζει αυτές με φορολογικά στοιχεία και καταχωρήσεις στα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης. Ειδικότερα, αβάσιμα επικαλείται ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του τα εκδοθέντα παραστατικά από τα καταστήματα λιανικής πώλησης, καθώς, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, στο σύνολο των πωλήσεων ύψους 1.482.282,19, όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, που έλαβε υπόψη του ο έλεγχος για την διασταύρωση με τις εισπράξεις μέσω της και μέσω της τράπεζας, περιλαμβάνονται οι πωλήσεις από όλα τα καταστήματα λιανικής που τηρεί η προσφεύγουσα. Πολύ περισσότερο, ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, για λόγους χρηστής διοίκησης, προς όφελος της προσφεύγουσας, αφαίρεσε από το σύνολο των αντικαταβολών και πιστώσεων το σύνολο των δηλωθέντων πωλήσεων (χονδρικές και λιανικές, από όλα τα καταστήματα), καθώς από τα διαθέσιμα στοιχεία (αρχείο και προσκομισθέντα Ζ) δεν ήταν δυνατόν να προσδιοριστεί η κάθε μία περίπτωση πώλησης ξεχωριστά, χωρίς να αμφισβητείται, ωστόσο, η προκύπτουσα διαφορά που αποτέλεσε τη συνολική αξία μη έκδοσης στο ελεγχόμενο έτος.

Επειδή, περαιτέρω, όπως προκύπτει από τον ανωτέρω πίνακα, η φορολογική αρχή προχώρησε στον διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ, προσθέτοντας στις φορολογητέες εκροές την συνολική καθαρή αξία μη έκδοσης ύψους 77.964,61€ που αποτελεί την αποκρουβείσα φορολογητέα ύλη και στον φόρο εκροών την αξία ΦΠΑ ύψους 18.711,50€, αντίθετα προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι δεν προσδιορίζεται η αξία ΦΠΑ που ωφελήθηκε. Η αξία ΦΠΑ που αναλογεί στα ποσά των αντικαταβολών και των πιστώσεων προέκυψε με υπολογισμό του ισχύοντος φορολογικού συντελεστή ΦΠΑ 24 %.

Επειδή, επιπλέον, η προσφεύγουσα αδίστα επικαλείται ότι δεν συνυπολογίστηκε το κόστος αγοράς των προϊόντων που πωλήθηκαν χωρίς παραστατικά, χωρίς να αναφέρει συγκεκριμένες αγορές και την αξία αυτών. Αντίθετα, η αξία των φορολογητέων εισροών ύψους 1.261.701,49€, βάσει δήλωσης, υπολογίστηκε στον διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ.

Επειδή, η προσφεύγουσα αλυσιτελώς προβάλλει ισχυρισμούς για την ακυρότητα της ηλεκτρονικής κοινοποίησης της υπ' αριθμ. /03-09-2024 πρόσκλησης για διάθεση λογιστικών αρχείων της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, στην οποία ανταποκρίθηκε. Επιπλέον, ο ισχυρισμός της ότι έπρεπε να γίνει ο έλεγχος στην έδρα της επιχείρησης απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος, διότι, σύμφωνα με το άρθρο 27 ΚΦΔ, ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται στην εγκατάσταση του φορολογούμενου (επιτόπιος έλεγχος) ή σε άλλον τόπο, όπου προσκομίζονται, εφόσον απαιτείται, τα στοιχεία από τον φορολογούμενο (απομακρυσμένος έλεγχος).

Επειδή ο δεύτερος ισχυρισμός δεν προβάλλεται για την υπ'αριθμ./10-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου που εξετάζεται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από 14-01-2025 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ:, ήτοι :

1) την απόρριψη αυτής **ως απαράδεκτης λόγω εκπρόθεσμης άσκησης** αυτής κατά το μέρος που στρέφεται κατά :

α) της υπ'αριθμ./10-12-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Σερρών και

β) της υπ'αριθμ./10-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Σερρών και

2) την απόρριψη αυτής και την **επικύρωση** της υπ'αριθμ./10-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Σερρών.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης:

Υπ' αριθμ./10-12-2024 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€	18.439,53€	18.439,53€	18.439,53€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση :	271,97€	0,00€	0,00€	271,97€

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

Σημείωση : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.