



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332240
E-mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 19-05-2025

Αριθμός απόφασης:915

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-.....020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26-.....020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΑ. 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) 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. (Φ.Ε.Κ. Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ. 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου (**ELENXIS:**) ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρίας με επωνυμία: «.....» με **Α.Φ.Μ.**, κατά: **1)** της υπ. αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018), **2)** της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020), **3)** της υπ. αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2021 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2021 – 31/12/2021), **4)** της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προτίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, **5)** της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προτίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020 και **6)** της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προτίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2021 – 31/12/2021, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου (**ELENXIS:**) ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με επωνυμία: «.....» με **Α.Φ.Μ.**, 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:

Με τη με αρ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018), του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα ποσό ύψους **2.188,82 ΕΥΡΩ (1.459,21 ΕΥΡΩ Φόρος Εισοδήματος πλέον 729,61 ΕΥΡΩ Πρόστιμο λόγω ανακρίβειας)**. Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία πώλησης, για συναλλαγές, συνολικής καθαρής αξίας **5.031,78 ΕΥΡΩ** πλέον **Φ.Π.Α. ύψους 1.207,63 ΕΥΡΩ**, με αποτέλεσμα τα

φορολογητέα κέρδη να αυξηθούν κατά **5.031,78 ΕΥΡΩ** (από **31.927,54 ΕΥΡΩ** σε **36.959,32 ΕΥΡΩ**).

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα ποσό ύψους **46.989,99 ΕΥΡΩ** (**31.326,66 ΕΥΡΩ** Φόρος Εισοδήματος πλέον **15.663,33 ΕΥΡΩ** Πρόστιμο λόγω ανακρίβειας). Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία πώλησης, για συναλλαγές, συνολικής καθαρής αξίας **130.527,73 ΕΥΡΩ** πλέον Φ.Π.Α. ύψους **31.326,66 ΕΥΡΩ**, με αποτέλεσμα τα φορολογητέα κέρδη να αυξηθούν κατά **130.527,73 ΕΥΡΩ** (από **23.373,22 ΕΥΡΩ** σε **153.900,95 ΕΥΡΩ**).

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2021 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2021 – 31/12/2021), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα ποσό ύψους **70.108,24 ΕΥΡΩ** (**46.742,75 ΕΥΡΩ** Φόρος Εισοδήματος πλέον **23.371,38 ΕΥΡΩ** Πρόστιμο λόγω ανακρίβειας). Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία πώλησης, για συναλλαγές, συνολικής καθαρής αξίας **212.467,06 ΕΥΡΩ** πλέον Φ.Π.Α. ύψους **50.992,09 ΕΥΡΩ**, με αποτέλεσμα τα φορολογητέα κέρδη να αυξηθούν κατά **212.467,06 ΕΥΡΩ** (από **9.901,04 ΕΥΡΩ** σε **222.368,10 ΕΥΡΩ**).

Με τη υπ. αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προτίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα ποσό ύψους **1.207,63 ΕΥΡΩ**. Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία πώλησης, για συναλλαγές, συνολικής καθαρής αξίας **5.031,78 ΕΥΡΩ** πλέον Φ.Π.Α. ύψους **1.207,63 ΕΥΡΩ**.

Με τη υπ. αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προτίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα ποσό ύψους **31.326,66 ΕΥΡΩ**. Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία πώλησης, για συναλλαγές, συνολικής καθαρής αξίας **130.527,73 ΕΥΡΩ** πλέον Φ.Π.Α. ύψους **31.326,66 ΕΥΡΩ**.

Με τη υπ. αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προτίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2021 – 31/12/2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα ποσό ύψους 50.992,09 ΕΥΡΩ. Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία πώλησης, για συναλλαγές, συνολικής καθαρής αξίας **212.467,06 ΕΥΡΩ** πλέον Φ.Π.Α. ύψους **50.992,09 ΕΥΡΩ**.

Ιστορικό

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτέγγραφο της το οποίο έλαβε αριθ. εισερχ. Πρωτ.Δ.Ο.Υ., με το οποίο απεστάλη η από/2024 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Ν.4308/2014, της Υπηρεσίας με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα. Σύμφωνα με την προαναφερόμενη έκθεση ελέγχου διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Αφορμή για τον συγκεκριμένο έλεγχο αποτέλεσε ο μερικός επιτόπιος έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) που διενεργήθηκε στις/2021 στην έδρα της προσφεύγουσας στο Χαλκερό Καβάλας, στα πλαίσια εκτέλεσης της με αριθμόεντολής ελέγχου, η οποία εκδόθηκε προς αξιοποίηση του Π.Δ.367/2021. Κατά τη διενέργεια του ελέγχου διαπιστώθηκε η παράλειψη έκδοσης Α.Λ.Π. για πώληση αγαθών από την εν χρήσει φορολογική ταμειακή μηχανή ή από άλλο χειρόγραφο μπλοκ, σε τριάντα τέσσερεις διακριτές περιπτώσεις πελατών συνολικής αξίας 2.723,73€. Οι παραπάνω μη εκδόσεις αφορούσαν πωλήσεις, οι οποίες ήταν καταχωρημένες σε κρυφό αρχείο στη βάση δεδομένων της οντότητας με τίτλο « Παραγγελίες». Για τις παραπάνω παραβάσεις επιδόθηκε το με αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και ο με αριθμόΠροσωρινός Προσδιορισμός προστίμου και συντάχθηκε Έκθεση Ελέγχου η οποία διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. την-2022.

Την ημέρα του επιτόπιου ελέγχου το συνεργείο ελέγχου συνέταξε και επέδωσε:

Α) την έκθεση κατάσχεσης βιβλίων-στοιχείων-αρχείων με αριθμό με την οποία κατάσχεσε:

Εκτυπώσεις συγκεντρωτικού πίνακα «Παραγγελίες»

Οπτικό δίσκο (CD) με ηλεκτρονικά αρχεία της βάσης δεδομένων της επιχείρησης

Β) την έκθεση κατάσχεσης βιβλίων-στοιχείων-αρχείων με αριθμόμε την οποία κατάσχεσε:

Εκτυπώσεις «Παραγγελίες Πελάτη» προς επίρρωση των παραβάσεων που διαπιστώθηκαν

Γ) την με αριθμόπρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων με την οποία ζητήθηκαν τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία-βιβλία των ετών 2018, 2020 και 2021.

Η ελεγχόμενη ανταποκρινόμενη στην παραπάνω πρόσκληση προσκόμισε στις-2022 τα ζητηθέντα στην υπηρεσία μας και συγκεκριμένα προσκόμισε οπτικό δίσκο ο οποίος περιείχε αρχεία με τα παρακάτω:

- Περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ 1ου,2ου,3ου και 4ου τριμήνου 2018,
- Περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ 1ου,2ου,3ου και 4ου τριμήνου 2019,
- Περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ 1ου,2ου,3ου και 4ου τριμήνου 2020,
- Περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ 1ου,2ου και 3ου τριμήνου 2021,
- Δηλώσεις Ε3 ετών 2018 και 2020
- Δηλώσεις Εισοδήματος Νομικών Προσώπων (Ν) ετών 2018 και 2020
- Καταστατικό της εταιρείας με τις τροποποιήσεις αυτού
- Βιβλία Εσόδων 2018,2020,2021
- Βιβλία Εξόδων 2018,2020,2021
- Καρτέλες με τίτλο «Παραγγελίες

Ο έλεγχος στα πλαίσια εκτέλεσης της με αριθμόεντολής ελέγχου γραφείου προέβη στην κατάσχεση του παραπάνω οπτικού δίσκου συντάσσοντας και επιδίδοντας στον εξουσιοδοτημένο λογιστή της οντότητας την με αριθμόέκθεση κατάσχεσης βιβλίων-στοιχείων-αρχείων.

Για την επεξεργασία των κατασχεμένων με τις εκθέσεις κατάσχεσης &εκδόθηκαν οι εντολές ελέγχου με αριθμό& Οι ως άνω εντολές ελέγχου κοινοποιήθηκαν νόμιμα στην προσφεύγουσα, καθώς και στην αρμόδια Δ.Ο.Υ με τα υπ' αριθ. πρωτ.και έγγραφά της, γνωστοποιώντας παράλληλα στην ελεγχόμενη την δυνατότητα υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων, για τις φορολογίες και τη φορολογική περίοδο που περιλαμβάνεται στην εντολή ελέγχου μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18 και 19 του ν.4987/2022.

Έχοντας ο έλεγχος τη βάση δεδομένων της επιχείρησης, καθώς και την υπεύθυνη δήλωση του υπεύθυνου της οντότητας(ομόρρυθμο μέλος και διαχειριστής), σύμφωνα με την οποία τα αποθέματα που εμφανίζονται στη βάση δεδομένων είναι τα πραγματικά αποθέματα ανταλλακτικών τα οποία υπήρχαν κατά την-2021 στην αποθήκη της οντότητας διενήργησε διασταυρώσεις των καρτελών με τίτλο «Παραγγελιών

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε η υπ. αριθ.εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα. Με την ολοκλήρωση του ελέγχου συντάχθηκε η από/2024 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και η από/2024 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή, να ακυρωθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις για τους ακόλουθους λόγους:

1. Στην εταιρεία, κατά το επίμαχο διάστημα, το οποίο αφορούσε ο έλεγχος εργαζόταν μία υπάλληλος. Η υπάλληλος αυτή είναι μία υπάλληλος γραφείου, χωρίς γνώσεις λογιστικής, ούτε ιδιαίτερες γνώσεις χειρισμού ηλεκτρονικών υπολογιστών και προγραμμάτων αυτών. Η υπάλληλος αυτή ήταν αυτή που απαντούσε στις τηλεφωνικές κλήσεις των υποψηφίων πελατών, όταν καλούσαν την επιχείρηση ζητώντας να μάθουν πληροφορίες για την διαθεσιμότητα ύπαρξης κάποιων προϊόντων και για τις τιμές τους. Έτσι όταν καλούσαν ζητώντας να μάθουν πόσο έκαναν κάποια προϊόντα και αν υπήρχαν διαθέσιμα, στην ουσία ζητούσαν μία «προσφορά» από την επιχείρηση και όταν άκουγαν το αποτέλεσμα της προσφοράς, είτε δεχόντουσαν αυτή και η συναλλαγή προχωρούσε προκειμένου να ολοκληρωθεί με την πώληση από την προσφεύγουσα των ζητούμενων προϊόντων και την έκδοση του ανάλογου παραστατικού πώλησης σε αυτούς, είτε έλεγαν «θα το σκεφτούμε» και «θα ξαναεπικοινωνήσουμε μαζί σας...». Στην δεύτερη περίπτωση που συνέβαινε αυτό, η προαναφερθείσα υπάλληλος από λόγους πρόνοιας κρατούσε στο αρχείο «καρτέλα» τα στοιχεία της παραγγελίας αυτής και τις τιμές τους. Αυτό γινόταν διότι είναι πολύ σύνηθες να επανέρχονται οι υποψήφιοι πελάτες εκ νέου λέγοντας ότι τελικά θα αγοράσουν τα ζητούμενα από αυτούς προϊόντα. Όταν όμως αγόραζαν τα προϊόντα αυτά η υπάλληλος διέγραφε από το αρχείο της «καρτέλας» τα στοιχεία της παραγγελίας διότι αυτή ολοκληρώνονταν. Για όσες όμως παραγγελίες δεν ολοκληρώνονταν διότι οι πελάτες δεν επανέρχονταν η υπάλληλος έκρινε σωστό να κρατάει στην «καρτέλα» τα στοιχεία της παραγγελίας, μήπως αυτό συμβεί στο μέλλον, έτσι ώστε προς δική της διευκόλυνση, αλλά και διευκόλυνση γενικότερα της επιχείρησης σε επόμενη αναζήτηση να βρει εύκολα τα στοιχεία της αναζητούμενης παραγγελίας για να μην ξεκινήσει να κάνει την αναζήτηση προϊόντων και τιμών από την αρχή. Σε σχέση με όλα τα παραπάνω αληθή περιστατικά οι ελεγκτές της ΑΑΔΕ κατέληξαν σε διαφορετικά συμπεράσματα θεωρώντας ότι όλες οι εγγραφές παραγγελιών στην «καρτέλα» ήταν πωλήσεις προϊόντων προς τους πελάτες του, για τις οποίες δεν εκδόθηκαν τα αντίστοιχα παραστατικά. Φυσικά κάτι τέτοιο δεν συνέβη και το παραπάνω συμπέρασμα του ελέγχου είναι λανθασμένο.

2. Οι ελεγκτές δήθεν επιβεβαιώνουν το συμπέρασμα τους μέσω των αποθεμάτων των

προϊόντων στη φυσική αποθήκη, φθάνοντας στο συμπέρασμα ότι δήθεν ταυτόχρονα με κάθε εγγραφή κάθε παραγγελίας στην «καρτέλα» γίνονταν και εξαγωγή του αντίστοιχου προϊόντος από την αποθήκη της επιχείρησης μου. Όμως το συμπέρασμα αυτό είναι έωλο, διότι στην πραγματικότητα η εξαγωγή του προϊόντος από την αποθήκη της προσφεύγουσας γίνονταν μόνο εξαιτίας της έκδοσης κάποιου παραστατικού πώλησης του προϊόντος, και όχι εξαιτίας του λανθασμένου συμπεράσματος, στο οποίο οδηγήθηκε ο έλεγχος. Αποδεκτό της αλήθειας των ανωτέρω ισχυρισμών είναι η συνολική εικόνα της «καρτέλας» και η προχειρότητα τήρησης της καρτέλας αυτής. Εάν συνέβαινε στην αλήθεια όσα αναφέρει η έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου δεν θα υπήρχε λόγος η υπάλληλος να κρατάει στο συγκεκριμένο αρχείο όλες τις επίμαχες εγγραφές τόσων ετών, αφού μετά την εκτέλεση της συναλλαγής για την οποία δεν εκδόθηκε το παραστατικό η αντίστοιχη εγγραφή δεν θα είχε καμία αξία. Το αντίθετο μάλιστα, καθώς αυτή η εγγραφή ήταν επιλήψιμη, θα έπρεπε να έχει διαγραφεί. Επίσης δεν θα υπήρχαν στην καρτέλα τα τεράστια χρονικά κενά που υπάρχουν στην εικόνα της. Ειδικότερα η καρτέλα όπως θα παρατηρήσει κανείς έχει εγγραφές για τα διαστήματα από 16/4/2010 έως 13/12/2011, από 15/6/2018 έως 13/12/2018 και από 21/1/2020 έως/2021. Είναι προφανές ότι δεν μπορεί να έχουν συμβεί όσα αναφέρει η έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου, διότι αυτό θα σήμαινε ότι το έτος 2011 σταμάτησε να χρησιμοποιεί τις μεθόδους που περιγράφει η έκθεση ελέγχου και εκ νέου ξεκίνησε να χρησιμοποιεί επιλήψιμες μεθόδους το έτος 2018. Φυσικά δεν υπάρχει καμία λογική σε αυτήν την εκδοχή.

3. Η αλήθεια για την εικόνα της «καρτέλας» αποδεικνύει τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας και αποτυπώνει πλήρως και την προχειρότητα κάτω από την οποία λειτουργούσε η συγκεκριμένη υπάλληλος, όπως επίσης και την έλλειψη ειδικών γνώσεων που είχε για την τήρηση τέτοιων αρχείων. Στην πραγματικότητα η υπάλληλος έκρινε σωστό αντί να κάνει μεταφορά των εγγραφών της καρτέλας από έτος σε έτος, να κάνει “αποκοπή” μεγάλων τμημάτων του αρχείου αυτού και “επικόλληση” των τμημάτων αυτών σε επόμενα έτη. Με τον τρόπο αυτό τεχνικά εξαφάνισε εγγραφές της περιόδου 2012 - 2017 και τις ίδιες εγγραφές «πρόσθεσε» στο έτος 2018 και στα έτη 2020-2021. Όμως αυτό το γεγονός σημαίνει ακόμη και ότι στην πραγματικότητα αυτές οι εγγραφές δεν αφορούν «παραγγελίες» της περιόδου 2018 και των ετών 2020 - 2021, αλλά πολύ παλαιότερες. Άρα είναι εσφαλμένα τα συμπεράσματα του ελέγχου και ως προς τον χρόνο που προσδιορίζονται να έγιναν αυτές οι συναλλαγές, διότι αφορούν χρονικές περιόδους για τις οποίες το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει διαφορές φόρου εισοδήματος, διαφορές ΦΠΑ και πρόστιμα σε αυτά, έχει υποπέσει σε παραγραφή.
4. Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας.

Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 21 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. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων. ...».

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου», στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,» στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...».

Επειδή, στο Ν.4308/2015 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : “*Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος 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 ... 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, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εκχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, στο 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, σύμφωνα με το άρθρο 33 παρ. 2 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «*2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο*».

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «*1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους*

νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση

λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής ότι η προσφεύγουσα το χρονικό διάστημα από 01/01/2018 έως 31/12/2021 δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία πώλησης για πωλήσεις που υπάγονται σε Φ.Π.Α. με συντελεστή 24%, συνολικής καθαρής αξίας 348.026,57 ΕΥΡΩ, με αναλογούντα Φ.Π.Α. 83.526,38 ΕΥΡΩ, ήτοι συνολικής αξίας 431.552,95 ΕΥΡΩ, δεν είναι αυθαίρετος, αλλά τεκμηριώνεται α) στην από 14-.....024 Έκθεση Μερικού Ελέγχου ν.4308/2014 (ΕΛΠ), του Ν.4172/2013, του Ν.4987/2022 και του Ν.5104/2024 της (τα πορίσματα της οποίας υιοθετούνται από τη Δ.Ο.Υ.), β) στην από/2024 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. και γ) στην από/2024 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ., με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα.

Σύμφωνα με τις προαναφερόμενες εκθέσεις ελέγχου, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής ότι η προσφεύγουσα το χρονικό διάστημα από 01/01/2018 έως 31/12/2021 δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία πώλησης συνολικής καθαρής αξίας 348.026,57 ΕΥΡΩ, με αναλογούντα Φ.Π.Α. 83.526,38 ΕΥΡΩ, ήτοι συνολικής αξίας 431.552,95 ΕΥΡΩ τεκμηριώνεται από τα ακόλουθα βήματα ελέγχου:

Ο έλεγχος κατά τον μερικό επιτόπιο έλεγχο της-2021 κατάσχεσε με την με αριθμό έκθεση κατάσχεσης οπτικό δίσκο (CD) ο οποίος περιείχε ηλεκτρονικά αρχεία της βάσης δεδομένων της επιχείρησης. Συγκεκριμένα στον οπτικό δίσκο υπήρχε back-up ολόκληρης της βάσης δεδομένων που χρησιμοποιούσε η οντότητα για τη λειτουργία του εμπορικού της προγράμματος και κατ' επέκταση για τη λειτουργία της επιχείρησης, όπως αναφέρθηκε και παρατίθεται παρακάτω και στην έκθεση ελέγχου της-2022 που αφορούσε τις παραβάσεις που καταγράφηκαν κατά τον επιτόπιο έλεγχο:

«Επιδείχθηκε στο συνεργείο ελέγχου ο ηλεκτρονικός υπολογιστής τον οποίο χειρίζεται η υπάλληλος για την έκδοση των μηχανογραφημένων παραστατικών, καθώς και η βάση δεδομένων στην οποία είναι καταχωρημένα όλα τα στοιχεία της επιχείρησης (αποθέματα αποθήκης, εκδοθέντα στοιχεία, κινήσεις κωδικών κλπ). Η βάση δεδομένων ήταν εγκατεστημένη σε κεντρικό ηλεκτρονικό υπολογιστή της επιχείρησης (server) και είχαν πρόσβαση σε αυτή από όλα τα τερματικά που υπήρχαν στην επιχείρηση. Στη βάση δεδομένων υπήρχαν τα στοιχεία από όλους τους κωδικούς ανταλλακτικών που διαχειριζόταν η

ελεγχόμενη, καθώς και στοιχεία από όλα τα ληφθέντα και εκδοθέντα παραστατικά. Όταν κάποιος πελάτης ζητούσε να αγοράσει κάποιο ανταλλακτικό, η υπάλληλος της επιχείρησης ανάτρεχε πρώτα στη βάση δεδομένων έτσι ώστε να ελέγξει από την καρτέλα του κωδικού αν υπάρχει διαθέσιμο το ζητούμενο απόθεμα. Στην καρτέλα του κάθε κωδικού υπήρχαν όλες οι εισαγωγές και εξαγωγές του συγκεκριμένου ανταλλακτικού από την φυσική αποθήκη της επιχείρησης, το απόθεμα του κωδικού καθώς και η θέση στην οποία βρίσκεται το συγκεκριμένο ανταλλακτικό, αυτό επειδή λόγω της πληθώρας των κωδικών-ανταλλακτικών που διαχειρίζεται η ελεγχόμενη είναι αδύνατον ο υπάλληλος να γνωρίζει ανά πάσα στιγμή που βρίσκεται ο κάθε κωδικός ανταλλακτικού. Έτσι μετά από τη διαπίστωση μέσω της καρτέλας κωδικού της διαθεσιμότητας του επιθυμητού αποθέματος έτσι ώστε να εξυπηρετηθεί ο πελάτης, η υπάλληλος (ή κάποιος άλλος υπάλληλος της επιχείρησης) πήγαινε στη θέση που ήταν σημειωμένη στην καρτέλα (διάδρομος-ράφι-συρτάρι κλπ), έπαιρνε τα επιθυμητά τεμάχια και τα μετέφερε στο χώρο εξυπηρέτησης των πελατών όπου και στη συνέχεια γινόταν η έκδοση των παραστατικών. Για την έκδοση των παραστατικών υπήρχαν δύο επιλογές η πρώτη ήταν η έκδοση Τιμολογίου πώλησης- Δελτίου αποστολής για χοντρική πώληση και η δεύτερη η έκδοση ΑΛΠ από τη ΦΤΜ που λειτουργούσε η επιχείρηση. Στην περίπτωση έκδοσης παραστατικού από τον Η/Υ για χοντρική πώληση (μηχανογραφημένο Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής) η βάση δεδομένων ενημερωνόταν αυτόματα για την πώληση των ανταλλακτικών (καταχωρώντας και τον αριθμό του παραστατικού με το οποίο πουλήθηκε η συγκεκριμένη ποσότητα) έτσι ώστε να αφαιρεθεί από το απόθεμα που υπήρχε στη βάση δεδομένων η ποσότητα που πουλήθηκε έτσι ώστε το απόθεμα που υπάρχει στη βάση δεδομένων να συμφωνεί με την ποσότητα του ανταλλακτικού στη φυσική αποθήκη της επιχείρησης. Όταν η πώληση ήταν λιανική (έκδοση ΑΛΠ από την ΦΤΜ) τότε η καταχώρηση στην καρτέλα του κωδικού γινόταν από την υπάλληλο σημειώνοντας την πώληση λιανικής.

Επίσης όταν η επιχείρηση προέβαινε σε αγορά και εισαγωγή του συγκεκριμένου κωδικού στην αποθήκη καταχωρούνταν το παραστατικό με το οποίο έγινε η αγορά, καθώς και η ποσότητα που παραλήφθηκε έτσι ώστε να υπάρχει συμφωνία του αποθέματος της φυσικής αποθήκης με την ποσότητα που ήταν καταχωρημένη στη βάση δεδομένων. Η διαδικασία αυτή, δηλαδή η σωστή παρακολούθηση των αποθεμάτων της φυσικής αποθήκης μέσω της βάσης δεδομένων, ήταν πολύ σημαντική στη λειτουργία της επιχείρησης λόγω του ότι μέσω αυτής της διαδικασίας οι υπάλληλοι της επιχείρησης ήταν σε θέση να γνωρίζουν ανά πάσα στιγμή τα αποθέματα της φυσικής αποθήκης είτε για να προβούν σε πώληση ανταλλακτικών είτε να προβούν σε νέα αγορά σε περίπτωση έλλειψης αποθεμάτων από την φυσική αποθήκη».

Έχοντας στη διάθεσή του λοιπόν ο έλεγχος τη βάση δεδομένων στην οποία ήταν καταχωρημένα όλα τα στοιχεία της επιχείρησης (αποθέματα αποθήκης εκδοθέντα στοιχεία, κινήσεις κωδικών κλπ) ενημερωμένη μέχρι την ημερομηνία διενέργειας του επιτόπιου ελέγχου,

δηλαδή την 2021 μπορούσε να ελέγξει όλες τις πωλήσεις με τίτλο «Παραγγελίες», για τις οποίες, όπως αποδείχτηκε κατά τον επιτόπιο έλεγχο, δεν εκδιδόνταν παραστατικό πώλησης (ΑΛΠ ή Τιμολόγιο Πώλησης). Επισημαίνεται στο σημείο αυτό ότι όπως αποδείχτηκε κατά τον επιτόπιο έλεγχο οι κινήσεις από τις «Παραγγελίες» μετέβαλαν την ποσότητα του ανταλλακτικού στην αποθήκη, συγκεκριμένα όπως αναφέρεται στην από-2022 έκθεση ελέγχου:

«.....ξεκίνησε τις διασταυρώσεις από την «παραγγελία» και αναζήτησε τον κωδικό ανταλλακτικού «.....» στην καρτέλα και στη φυσική αποθήκη. Το συνεργείο ελέγχου δηλαδή έκανε καταμέτρηση του αποθέματος που υπήρχε την ώρα εκείνη στην αποθήκη και ταυτόχρονα αναζήτησε το απόθεμα που ήταν καταχωρημένο στη βάση δεδομένων. Το απόθεμα που υπήρχε στη φυσική αποθήκη συμφωνούσε με το απόθεμα που εμφανιζόταν στην ηλεκτρονική εφαρμογή με τα στοιχεία της βάσης δεδομένων. Στην αναλυτική καρτέλα του κωδικού υπήρχαν κινήσεις αγορών-πωλήσεων, καθώς και η κίνηση της «παραγγελίας», δηλαδή η ποσότητα που αναφερόταν στην «παραγγελία» πιστώθηκε στην ποσότητα της ηλεκτρονικής αποθήκης της βάσης δεδομένων μειώνοντας το υπάρχον απόθεμα του ανταλλακτικού, το οποίο συμφωνούσε με την καταμέτρηση της φυσικής αποθήκης. Επομένως η κίνηση «παραγγελία» αφορούσε εξαγωγή του ανταλλακτικού από την αποθήκη. Το συνεργείο ελέγχου ζήτησε να του επιδειχθεί το νόμιμο φορολογικό παραστατικό, το οποίο εκδόθηκε για την πώληση του συγκεκριμένου ανταλλακτικού. Από την προσπάθεια της υπαλλήλου και του υπεύθυνου της επιχείρησης να βρεθούν τα συγκεκριμένα παραστατικά αυτό δεν κατέστη δυνατόν. Από τα στοιχεία της ΦΤΜ προέκυπτε ότι δεν είχε εκδοθεί καμία ΑΛΠ για λιανική πώληση την ημέρα του ελέγχου και από τα εκδοθέντα μηχανογραφημένα παραστατικά επίσης προέκυπτε ότι δεν είχε εκδοθεί φορολογικό παραστατικό για τη συγκεκριμένη πώληση.»

Έχοντας λοιπόν ο έλεγχος τη βάση δεδομένων της επιχείρησης, καθώς και την υπεύθυνη δήλωση του υπεύθυνου της οντότητας(ομόρρυθμο μέλος και διαχειριστής), σύμφωνα με την οποία τα αποθέματα που εμφανίζονται στη βάση δεδομένων είναι τα πραγματικά αποθέματα ανταλλακτικών τα οποία υπήρχαν κατά την-2021 στην αποθήκη της οντότητας διενήργησε διασταυρώσεις των καρτελών με τίτλο «Παραγγελιών» σχετικά με την έκδοση παραστατικών, αλλά και την κίνηση αποθεμάτων των ανταλλακτικών που περιλαμβάνονταν σε αυτές. Από τις παραπάνω διασταυρώσεις ο έλεγχος διαπίστωσε ότι για την εκτέλεση παραγγελιών από την λίστα «Παραγγελίες» δεν εκδόθηκε παραστατικό πώλησης (ΑΛΠ ή Τιμολόγιο πώλησης) και η συνολική αξία αυτών ανέρχεται στις 431.552,95€, με συντελεστή ΦΠΑ 24% δηλαδή καθαρής αξίας 348.026,57€ και αξίας ΦΠΑ 83.526.38€. Λόγω του ότι ο έλεγχος είχε στη διάθεσή του το back up της βάσης δεδομένων, αλλά όχι την εμπορική εφαρμογή για τη διαχείριση των δεδομένων και ήθελε να γίνει η επιβεβαίωση της

ορθότητας των ευρημάτων του ελέγχου με τη χρήση του εξοπλισμού της ελεγχόμενης, την-2024 στα πλαίσια εκτέλεσης της με αριθμό εντολής ελέγχου μετέβη στην εγκατάσταση της ελεγχόμενης. Αξιοποιώντας τον εξοπλισμό της ελεγχόμενης το συνεργείο ελέγχου επιβεβαίωσε την ορθότητα των ευρημάτων από τον έλεγχο που έγινε στα γραφεία της υπηρεσίας και έκανε εξαγωγή των «Παραγγελιών, για τις οποίες είχε διαπιστωθεί ότι δεν είχε εκδοθεί παραστατικό πώλησης (ΑΛΠ ή Τιμολόγιο πώλησης), σε ηλεκτρονικό αρχείο (αρχείο pdf) ένα για την κάθε παραγγελία.

Επειδή, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι οι καταχωρήσεις «στην καρτέλα» αφορούσαν παραγγελίες που δεν πραγματοποιήθηκαν και ότι επειδή δε διαγράφηκαν τα αρχεία που πρόδιδαν την ύπαρξη πωλήσεων που δεν τιμολογήθηκαν δεν μπορεί να αφορούν πωλήσεις που δεν τιμολογήθηκαν και μπορεί να αφορούν πωλήσεις που δεν τιμολογήθηκαν, αλλά αφορούσαν άλλα παλαιότερα παραγεγραμμένα έτη αφενός είναι έωλοι και αφετέρου και αντικρουόμενοι και δεν μπορούν να ανατρέψουν τα πορίσματα του ελέγχου.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./.....(**ELENXIS:**) ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με επωνυμία: «.....» με **Α.Φ.Μ.**,και την επικύρωση **1)** της υπ. αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018), **2)** της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020), **3)** της υπ. αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2021 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2021 – 31/12/2021), **4)** της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προτίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, **5)** της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προτίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020 και **6)** της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προτίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2021 – 31/12/2021, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Η οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας διαμορφώνεται ως εξής:

Με βάση την υπ. αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2018	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Φορολογητέα κέρδη	31.927,54	36.959,32	36.959,32	5.031,78
Φόρος χρεωστικό ποσό	581,72	2.040,93	2.040,93	1.459,21
Προκαταβολή φόρου	8.796,04	8.796,04	8.796,04	0,00
Πρόστιμο φόρου λόγω ανακρίβειας		729,61	729,61	729,61
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για καταβολή	9.377,76	11.566,58	11.566,58	2.188,82

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ..

Με βάση την υπ. αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2020	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Φορολογητέα κέρδη	23.373,22	153.900,95	153.900,95	130.527,73
Φόρος χρεωστικό ποσό	1.867,73	33.194,39	33.194,39	31.326,66
Προκαταβολή φόρου	3.926,70	3.926,70	3.926,70	0,00
Πρόστιμο φόρου λόγω ανακρίβειας		15.663,33	15.663,33	15.663,33
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για καταβολή	5.794,43	52.784,42	52.784,42	46.989,99

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ..

Με βάση την υπ. αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2021 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2021 – 31/12/2021), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2021	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Φορολογητέα κέρδη	9.901,04	222.368,10	222.368,10	212.467,06
Φόρος πιστωτικό ποσό	1.748,47			
Φόρος χρεωστικό ποσό		44.994,28	44.994,28	46.742,75
Προκαταβολή φόρου	1.742,58	1.742,58	1.742,58	0,00
Πρόστιμο φόρου λόγω ανακρίβειας		23.371,38	23.371,38	23.371,38
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για καταβολή		70.108,24	70.108,24	70.108,24
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για επιστροφή	5,89			5,89

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ..

Με βάση την υπ. αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προτίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος 01/01/2018 - 31/12/2018	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	318.863,92	323.895,70	323.895,70	5.031,78
Αξία φορολογητέων εισροών	246.268,75	246.268,75	246.268,75	
Φόρος εκροών	76.527,34	77.734,97	77.734,97	1.207,63
Υπόλοιπο φόρου εισροών	76.527,34	76.527,34	76.527,34	
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο		1.207,63	1.207,63	1.207,63
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Ν.4987/22				
Σύνολο φόρων φόρου για καταβολή		1.207,63	1.207,63	1.207,63

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ..

Με βάση την υπ. αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προτίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος 01/01/2020 - 31/12/2020	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	234.518,14	365.045,87	365.045,87	130.527,73
Αξία φορολογητέων εισροών	170.057,33	170.057,33	170.057,33	
Φόρος εκροών	56.284,09	87.610,75	87.610,75	31.326,66
Υπόλοιπο φόρου εισροών	56.284,09	56.284,09	56.284,09	
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο		31.326,66	31.326,66	31.326,66
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Ν.4987/22				
Σύνολο φόρων φόρου για καταβολή		31.326,66	31.326,66	31.326,66

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ..

Με βάση την υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προτίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2021 – 31/12/2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος 01/01/2021 - 31/12/2021	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	251.630,83	464.097,88	464.097,88	212.467,05
Αξία φορολογητέων εισροών	207.595,81	207.595,81	207.595,81	
Φόρος εκροών	60.341,33	111.333,42	111.333,42	50.992,09
Υπόλοιπο φόρου εισροών	60.341,33	60.341,33	60.341,33	
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο		50.992,09	50.992,09	50.992,09
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Ν.4987/22				
Σύνολο φόρων φόρου για καταβολή		50.992,09	50.992,09	50.992,99

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ..

Με εντολή του Προϊσταμένου της

Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

ο Προϊστάμενος

**Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης
α/α**

ΜΑΒΙΝΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σημείωση:

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