



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 11-06-2025

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1095

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/υση : Τακαντζά 8 -10,
Ταχ. Κώδικας : 54639-Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

- Τις διατάξεις :
 - Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ.
 - Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - Της ΠΟΛ. 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) και
 - Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της 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.» (ΦΕΚ Β' 6009).
- Την ΠΟΛ. 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
- Τη με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
- Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS) ενδικοφανή προσφυγή της οντότητας με την επωνυμία «.....», που εδρεύει στη, επί της οδού αριθμός .., με Α.Φ.Μ., νομίμως

εκπροσωπούμενης από τον του, κάτοικο, οδός αριθμός, με Α.Φ.Μ., κατά των με αριθμό: α) πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παραγράφου 1 του Ν. 4987/2022 (ως άρθρου 85 Κ.Φ.Δ. -Ν. 5104/2024) φορολογικού έτους 2021, β) πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παραγράφου 1 του Ν. 4987/2022 (ως άρθρου 85 Κ.Φ.Δ. -Ν. 5104/2024) φορολογικού έτους 2022, γ) πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παραγράφου 1 του Ν. 4987/2022 (ως άρθρου 85 Κ.Φ.Δ. -Ν. 5104/2024) φορολογικού έτους 2023, δ) πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν. 4987/2022 (ως άρθρου 85 Κ.Φ.Δ. -Ν. 5104/2024) φορολογικού έτους 2021, ε) πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν. 4987/2022 (ως άρθρου 85 Κ.Φ.Δ. -Ν. 5104/2024) φορολογικού έτους 2022 και στ) πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν. 4987/2022 (ως άρθρου 85 Κ.Φ.Δ. -Ν. 5104/2024) φορολογικού έτους 2023, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από έκθεση απόψεων της ως άνω φορολογικής αρχής, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS), ενδικοφανούς προσφυγής της οντότητας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων δί' αυτής λόγων, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παραγράφου 1 του Ν. 4987/2022 (ως άρθρου 85 Κ.Φ.Δ. -Ν. 5104/2024) φορολογικού έτους 2021 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο, ύψους 896,50€, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων αξίας που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., καθαρής αξίας 7.470,82€ πλέον Φ.Π.Α. 24% €1.793,00, ήτοι συνολικής αξίας 9.263,82€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων, 8,10, 12 και 14 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και 13 του Κ.Φ.Δ..

Με την υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παραγράφου 1 του Ν. 4987/2022 (ως άρθρου 85 Κ.Φ.Δ. -Ν. 5104/2024) φορολογικού έτους 2022 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο, ύψους 11.966,98€, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων αξίας που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., καθαρής αξίας 99.724,85€ πλέον Φ.Π.Α. 24% €23.933,96, ήτοι συνολικής αξίας 123.658,81€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων, 8,10, 12 και 14 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και 13 του Κ.Φ.Δ..

Με την υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παραγράφου 1 του Ν. 4987/2022 (ως άρθρου 85 Κ.Φ.Δ. -Ν. 5104/2024) φορολογικού έτους 2023 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο, ύψους 244.850,63€, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων αξίας που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., καθαρής αξίας 2.040.421,89€ πλέον Φ.Π.Α. 24% €489.701,25, ήτοι συνολικής αξίας 2.530.123,14€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων, 8,10, 12 και 14 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και 13 του Κ.Φ.Δ..

Με την υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν. 4987/2022 (ως άρθρου 85 του Ν. 5104/2024), φορολογικού έτους 2021, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε', του Ν. 4987/2022

(Κ.Φ.Δ.), ύψους 2.500,00€, λόγω μη συμμόρφωσης με τις κατά το άρθρο 13 του Κ.Φ.Δ. υποχρεώσεις της.

Με την υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν. 4987/2022 (ως άρθρου 85 του Ν. 5104/2024), φορολογικού έτους 2022, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε', του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), ύψους 2.500,00€, λόγω μη συμμόρφωσης με τις κατά το άρθρο 13 του Κ.Φ.Δ. υποχρεώσεις της.

Με την υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν. 4987/2022 (ως άρθρου 85 του Ν. 5104/2024), φορολογικού έτους 2023, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε', του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), ύψους 2.500,00€, λόγω μη συμμόρφωσης με τις κατά το άρθρο 13 του Κ.Φ.Δ. υποχρεώσεις της.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί της από έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των Νόμων, 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), 4987/2022 και 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) της σε εκτέλεση των υπ' αριθμ. και εντολών ελέγχου του προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ. πληροφοριακό δελτίο της προς διερεύνηση των διαλαμβανομένων στο με αρ. πρωτ. έγγραφο της και τη διενέργεια ελέγχου, μεταξύ άλλων, και στην προσφεύγουσα, αναφορικά με πραγματοποιηθείσες διαδικτυακές πωλήσεις ειδών τεχνολογίας και κινητών από το ηλεκτρονικό κατάστημα «perishop.gr». Από τον επιτόπιο έλεγχο που πραγματοποιήθηκε, στις στην έδρα της προσφεύγουσας, σύμφωνα με την με αριθ. εντολή, το συνεργείο ελέγχου αξιολόγησε τον χώρο αυτής, ως εμπορικό κατάστημα με τη δυνατότητα να εξυπηρετεί και διερχόμενη πελατεία, ήτοι να παραδίδει τα εμπορεύματά της, για τα οποία είχε γίνει ήδη παραγγελία (με προκαταβολή, εξόφληση ή χωρίς να έχει αποδοθεί χρηματικό αντίτιμο), χωρίς να μεσολαβεί ταχυμεταφορική εταιρεία ή άλλος τρίτος. Στην προσφεύγουσα κοινοποιήθηκε η με αριθ. πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων, εντός πέντε (5) ημερών και με την πάροδο άπρακτης της προθεσμίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ. εντολή έρευνας και μερικού φορολογικού ελέγχου (γραφείου) και η υπ' αριθμ. εντολή για άρση του χρηματοοικονομικού και τραπεζικού απορρήτου, μέσω του «Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών» προκειμένου να εντοπιστούν επακριβώς ποσά-πληρωμές από τις διαδικτυακές πωλήσεις της ελεγχόμενης οντότητας. Για την ορθή διασταύρωση των εξ αποστάσεως πωλήσεων που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα, η φορολογική αρχή ζήτησε πληροφορίες από μεταφορικές εταιρείες (των οποίων εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία εμφανίζονταν ως παραστατικά εξόδων της προσφεύγουσας, στην εφαρμογή myDATA) και άντλησε δεδομένα από το πληροφοριακό σύστημα taxis της ΑΑΔΕ σχετικά με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της επιχείρησης των ετών 2021, 2022 και 2023. Ακολούθως, αντιπαρέβαλε το σύνολο των ποσών που εισέπραξε η προσφεύγουσα από την επαγγελματική της δραστηριότητα μέσω τραπεζών (ηλεκτρονικές πληρωμές, καταθέσεις, κτλ.) και μέσω εισπράξεων αντικαταβολών από τις εταιρείες ταχυμεταφορών, με τα ακαθάριστα συνολικά δηλωθέντα έσοδα από πωλήσεις αγαθών (στοιχεία που αντλήθηκαν είτε μέσω δηλώσεων είτε μέσω της εφαρμογής myDATA) και διαπίστωσε πως δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία, συνολικής αξίας 2.993.254,71€ και ειδικότερα:

α) κατά το φορολογικό έτος 2021 δεν εξέδωσε απροσδιόριστο αριθμό φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 7.470,82€ πλέον Φ.Π.Α. 1.793,00€, ήτοι συνολικής αξίας 9.263,81 ευρώ,

β) κατά το φορολογικό έτος 2022 δεν εξέδωσε απροσδιόριστο αριθμό φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 99.724,85€ πλέον Φ.Π.Α. 23.933,96€, ήτοι συνολικής αξίας 123.658,82 ευρώ και

γ) κατά το φορολογικό έτος 2023 δεν εξέδωσε απροσδιόριστο αριθμό φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 2.040.421,89€ πλέον Φ.Π.Α. 489.701,25€, ήτοι συνολικής αξίας

2.530.123,15€, για διαδικτυακές πωλήσεις ή και από το φυσικό κατάστημα, σε διάφορους πελάτες, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5 και 8 έως 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Κατά τον υπολογισμό των προσβαλλόμενων προστίμων δεν ελήφθησαν υπ' όψιν από την φορολογική αρχή παραγγελίες του καταστήματος που αφορούσαν το έτος 2023, οι οποίες τιμολογήθηκαν το 2024 και ανέβηκαν στην ηλεκτρονική πλατφόρμα της ΑΑΔΕ, κατά τον μήνα Σεπτέμβριο του 2024, λόγω τεχνικού προβλήματος του συστήματος ERP της επιχείρησης, με αποτέλεσμα να υπάρχει διπλή χρέωση στον Φ.Π.Α.

2. Η ελεγκτική αρχή έλαβε υπ' όψιν το ποσό των 179.103,00€, ως ποσό επιστροφών από την NBG Pay που έγιναν το 2024, αλλά αφορούσαν το έτος 2023, ενώ η επιχείρηση για το 2023 προσκόμισε στοιχεία ότι το ποσό των επιστροφών για το 2023 ανερχόταν συνολικά σε 880.752,45€, με αποτέλεσμα να απορρίπτεται ένα κονδύλι της τάξεως των 700.000,00€ περίπου και να είναι λανθασμένος ο υπολογισμός της αποκρυσθιάσας φορολογητέας ύλης.

Επειδή, με το άρθρο 23 του Ν. 4987/2022, που ίσχυσε έως 18/04/2024 οριζόταν ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα ...».

Επειδή, στη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. επισημαίνεται ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος - πρόστιμο - τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο. Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου. Η Φορολογική Διοίκηση στις περιπτώσεις που διενεργεί φορολογικό έλεγχο από το γραφείο της, αξιοποιεί κάθε στοιχείο που έχει στην κατοχή της όπως, οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος καθώς και οποιοδήποτε έγγραφο ή πληροφορία περιήλθε από τρίτους. [...] Λοιπά θέματα ελέγχου - 1. Με την απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ΠΟΛ.1037/1.3.2005 καθορίστηκαν τα κριτήρια επιλογής για έλεγχο, ο τρόπος και η διαδικασία ελέγχου των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών των επιτηδευματιών, καθώς και ειδικός τρόπος βεβαίωσης και καταβολής των διαφορών φόρων που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτό».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 77 του Ν. 5104/2024: «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, στο άρθρο 36 παρ. 6 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε

προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, στο άρθρο 33 παρ. 2 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «2....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, στο άρθρο 76 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, στο άρθρο 171 του Κ.Δ.Δ., ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται 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. 2 , 3 , 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (Σ.τ.Ε. 451/1991)».

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη».

Επειδή, με το άρθρο 3 παρ. 1 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «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, εκπώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς».

Επειδή, με το άρθρο 5 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.... 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 α-ναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής...».

Επειδή, με το άρθρο 8 του Ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «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...».

Επειδή, με το άρθρο 12 του Ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «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... 3. Για σκοπούς ευχερούς ταυτοποίησης των σχετικών συναλλαγών, δύναται να καθίσταται υποχρεωτική η αναγραφή πρόσθετων στοιχείων στα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής πώλησης ορισμένων κατηγοριών υπηρεσιών ή αγαθών, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ύστερα από δημοσίευση αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος... 11. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ύστερα από δημοσίευση αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος, δύναται να απαλλάσσονται ορισμένες κατηγορίες οντοτήτων από την υποχρέωση της παραγράφου 8. Οι οντότητες αυτές δύνανται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο ή με άλλο τεχνικό μέσο...».

Επειδή, με το άρθρο 13 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού....».

Επειδή, σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος (σελ.) της, η φορολογική αρχή έκρινε ότι για κάποια εισπραχθέντα ποσά, στο φορολογικό έτος 2023, εκδόθηκαν τα αντίστοιχα φορολογικά παραστατικά κατά το έτος 2024, οπότε ολοκληρώθηκε και η πώληση των εμπορευμάτων, καθώς τότε παραδόθηκαν τα αγαθά στους πελάτες, είτε μέσω μεταφορικών εταιρειών, είτε μέσω του φυσικού καταστήματος. επί της οδού στη Εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία που αφορούσαν το 2023, αλλά διαβιβάστηκαν στην Α.Α.Δ.Ε. μέσω της εφαρμογής myDATA, σε ημερομηνία μεταγενέστερη της, καθόσον ο προληπτικός έλεγχος έλαβε χώρα στις, ημέρα κατά την οποία επιδόθηκε η υπ' αριθμ. Πρόσκληση για προσκόμιση των λογιστικών αρχείων δεν έγιναν δεκτά και δεν μείωσαν την προσδιορισθείσα από την φορολογική αρχή αποκρυβείσα αξία, καθώς κρίθηκε ότι έχουν εκδοθεί συνεπεία του ελέγχου. Σημειώνεται ότι ο μέγιστος όγκος των εν λόγω φορολογικών στοιχείων (συνολικής αξία άνω των 645.000,00€) διαβιβάστηκε στην εφαρμογή myDATA τον του, ενώ τον, τον και τον του δηλώθηκαν μηδενικά ποσά, τον δε διαβιβάστηκε ένα παραστατικό συνολικής αξίας 983,00€. Υπενθυμίζεται ότι σύμφωνα με την Α.1020/06-02-2024 απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών (τροποποιημένη με την Α.1108/08-07-2024, ΦΕΚ. 4102Β'/12-07-2024) τα όρια ανεκτών αποκλίσεων δήλωσης Φ.Π.Α. σε σχέση με τα αντίστοιχα δεδομένα που έχουν διαβιβαστεί στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA καθορίζονται για διαβίβαση από την έως και την σε δέκα τοις εκατό (10%) στην περίπτωση δεδομένων εσόδων, καθώς και σε είκοσι τοις εκατό (20%) στην περίπτωση δεδομένων εξόδων. Η φορολογική αρχή δεν συνυπολόγισε στην αποκρυβείσα ύλη του φορολογικού έτους 2023 τα ακόλουθα ποσά:

ΕΤΟΣ	ΜΗΝΑΣ	ΕΙΣΠΡΑΧΘΕΝ ΠΟΣΟ (ΣΕ ΕΥΡΩ) ΜΕ ΕΚΔΟΘΕΝΤΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΚΑΤΑ ΤΟ 2024	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΣΕ ΕΥΡΩ ΑΝΑ ΤΡΙΜΗΝΟ ΠΟΥ ΕΙΣΠΡΑΧΘΗΚΕ ΤΟ 2023 ΜΕ ΕΚΔΟΘΕΝΤΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΚΑΤΑ ΤΟ 2024
2023	ΙΟΥΛΙΟΣ	3.526,11	<u>3ο τρίμηνο: 10.380,26</u>
	ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ	2.295,10	
	ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ	4.559,05	
	ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ	11.370,70	<u>4ο τρίμηνο: 92.605,71</u>
	ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ	27.335,42	
	ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ	53.899,59	
	ΣΥΝΟΛΟ	102.985,97	

Περαιτέρω, δέχτηκε ότι κάποια εισπραχθέντα ποσά (σε όλα τα ελεγχόμενα έτη) μέσω των πιστωτικών καρτών, επιστράφηκαν (στους αντίστοιχους λογαριασμούς), καθώς δεν ολοκληρώθηκε ποτέ η παράδοση των αγαθών στους πελάτες της. Αυτές οι επιστροφές δεν λήφθηκαν υπόψη κατά τον υπολογισμό της αποκρυβείσας ύλης των αντίστοιχων φορολογικών ετών, ως ακολούθως:

ΕΤΟΣ	ΜΗΝΑΣ	ΠΟΣΟ ΣΕ € ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ ΑΝΑ ΜΗΝΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΣΕ € ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ ΑΝΑ ΕΤΟΣ
2021	ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ	33,16	33,16
2022	ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ	123,99	48.086,59
	ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ	224,90	
	ΜΑΡΤΙΟΣ	2.313,63	
	ΑΠΡΙΛΙΟΣ	5.068,33	
	ΜΑΙΟΣ	7.740,86	
	ΙΟΥΝΙΟΣ	3.601,94	
	ΙΟΥΛΙΟΣ	1.572,04	
	ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ	3.891,61	

	ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ	1.872,00	
	ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ	4.039,44	
	ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ	7.228,08	
	ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ	10.409,77	
2023	ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ	8.549,89	179.103,22
	ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ	6.626,39	
	ΜΑΡΤΙΟΣ	19.080,36	
	ΑΠΡΙΛΙΟΣ	14.978,32	
	ΜΑΙΟΣ	15.346,09	
	ΙΟΥΝΙΟΣ	18.025,30	
	ΙΟΥΛΙΟΣ	11.748,20	
	ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ	4.991,00	
	ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ	8.837,41	
	ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ	11.365,59	
	ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ	19.431,67	
	ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ	40.123,00	

Όσον αφορά το έτος 2024, σύμφωνα με τα στοιχεία που αντλήθηκαν από την «.....», από την προσφεύγουσα επιστράφηκε σε πιστωτικές κάρτες πελατών κατά του μήνες του 2024 συνολικό ποσό 174.594,12€, ενώ εισπράχθηκε συνολικό ποσό 866.375,18€ από πωλήσεις διενεργηθείσες κατά τους ίδιους μήνες του 2024. Αναλυτικά:

ΕΤΟΣ	ΜΗΝΑΣ	ΠΟΣΟ ΣΕ ΕΥΡΩ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ ΑΝΑ ΜΗΝΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΣΕ ΕΥΡΩ <u>ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ</u>
2024	ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ	73.653,28	174.594,12
	ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ	100.940,84	

ΕΤΟΣ	ΜΗΝΑΣ	ΠΟΣΟ ΣΕ ΕΥΡΩ ΑΓΟΡΩΝ ΑΝΑ ΜΗΝΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΣΕ ΕΥΡΩ <u>ΑΓΟΡΩΝ</u>
2024	ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ	507.198,10	866.372,18
	ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ	359.174,08	

Ωστόσο, όπως διαπιστώθηκε από τη φορολογική αρχή, όσες επιστροφές μέσω POS πραγματοποιήθηκαν στο 2024 αφορούσαν σε πωλήσεις που έλαβαν χώρα μέσα στο 2024 και δεν λήφθηκαν υπόψη (αφαιρετικά) κατά τον υπολογισμό της αποκρυβείσας ύλης του φορολογικού έτους 2023. Έτσι, τα ποσά ανά έτος που λαμβάνονται υπόψιν από τον έλεγχο, ως επιστροφές μέσω POS είναι:

Συνεκτιμώντας όλα τα προαναφερθέντα στοιχεία η φορολογική αρχή κατέληξε στα εξής:

ΤΕΛΙΚΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΞΙΑΣ ΜΗ ΕΚΔΟΘΕΝΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

	2021	2022	2023	Σ Υ Ν Ο Λ Ο
ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΕΙΣ 2021 & ΑΝΤΛΗΘΕΝΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΠΟ ΜΥΔΑΤΑ (2022, 2023) ΣΕ €	61.702,19	2.662.619,02	3.796.090,60	
ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΝ (ΑΠΟΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΠΟ Φ.Π.Α.) ΣΕ €	69.173,01	2.762.343,87	5.836.512,49	
ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ (ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΝ – ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ) ΣΕ €	7.470,82	99.724,85	2.040.421,89	2.147.617,56
Φ.Π.Α. ΤΗΣ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΑΞΙΑΣ (24%) ΣΕ €	1.793,00	23.933,96	489.701,25	515.428,21
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΜΗ ΕΚΔΟΘΕΝΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΣΕ €	9.263,81	123.658,82	2.530.123,15	2.663.045,78
ΠΡΟΣΤΙΜΟ Φ.Π.Α. ΣΕ €	257.714,11			

Επειδή, περαιτέρω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται πως υπήρξε τεχνικό πρόβλημα του συστήματος ERP της επιχείρησης και για τον λόγο αυτό τα φορολογικά της στοιχεία διαβιβάστηκαν στην πλατφόρμα της ΑΑΔΕ, τον του, χωρίς ωστόσο να προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν τον ισχυρισμό της.

Επειδή, η από σχετική έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των Ε.Λ.Π. (Ν.4308/14) και Κ.Φ.Δ. (Ν. 4987/2022 και Ν. 5104/2024) της, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, που διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα και αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή, δεν προβάλλεται κανένας ιδιαίτερος ισχυρισμός που να αφορά τις με αριθμό, και πράξεις επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικών ετών 2021, 2022 και 2023, αντίστοιχα.

Επομένως, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας τυγχάνουν αναπόδεικτοι και απορριπτέοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS) ενδικοφανούς προσφυγής της οντότητας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

1. Υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 του Ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2021

Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α παρ. 1 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.)	Ποσό
	896,50€

2. Υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 του Ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2022

Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α παρ. 1 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.)	ΕΛΕΓΧΟΥ
	11.966,98€

3. Υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 του Ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2023

Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α παρ. 1 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.)	ΕΛΕΓΧΟΥ
	244.850,63€

4. Υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν. 4987/2022 (ως άρθρου 85 του Ν. 5104/2024), φορολογικού έτους 2021

Πρόστιμο άρθρου 54 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.)	ΕΛΕΓΧΟΥ
	2.500,00€

5. Υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν. 4987/2022 (ως άρθρου 85 του Ν. 5104/2024), φορολογικού έτους 2022

Πρόστιμο άρθρου 54 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.)	ΕΛΕΓΧΟΥ
	2.500,00€

6. Υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν. 4987/2022 (ως άρθρου 85 του Ν. 5104/2024), φορολογικού έτους 2023.

Πρόστιμο άρθρου 54 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.)	ΕΛΕΓΧΟΥ
	2.500,00€

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

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.