



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 14.07.2023

Αριθμός απόφασης: 515

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

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέταση

Ταχ. Δ/νση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.

β. 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.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. Την 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).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4 Τη με ημερομηνία κατάθεσης**2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ** κατά: α) της υπ' αρ./**13.02.2023** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους **2017**, β) της υπ' αρ.**13.02.2023** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους **2018** και γ) της υπ' αρ.**13.02.2023** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους **2019** και του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α8' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **17.03.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ** η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την με αρ./**13.02.2023** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ασκούντος ατομική επιχείρηση (παροχής υπηρεσιών ταπετσαρίσματος καθισμάτων για μηχανοκίνητα οχήματα και λιανικού εμπορίου εξαρτημάτων μοτοσυκλετών), πρόστιμο ύψους 4.796,80€ λόγω μη έκδοσης απροσδιόριστου αριθμού φορολογικών στοιχείων για την πώληση και επιδιόρθωση σελών, κατά το διάστημα 1-1-2017 έως 31-12-2017, καθαρής αξίας 39.973,29€ και Φ.Π.Α. ύψους 9.593,59€, ήτοι συνολικής αξίας 49.566,88€, ήτοι για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3, 8, 12 και 13 των Ε.Λ.Π. και του άρθρου 13 παρ. 1 του ΚΦΔ που επισύρουν το πρόστιμο του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ ίσο με το 50% του 9.593,59€ (Φ.Π.Α.).

-Με την με αρ./**13.02.2023** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ύψους 7.246,07€, λόγω μη έκδοσης απροσδιόριστου αριθμού φορολογικών στοιχείων για την πώληση και επιδιόρθωση σελών κατά το διάστημα 1-1-2018 έως 31-12-2018, καθαρής αξίας 60.383,88€, και Φ.Π.Α. ύψους 14.492,13€, ήτοι συνολικής

αξίας 74.876,01€, ήτοι για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3, 8, 12 και 13 των Ε.Λ.Π. και του άρθρου 13 παρ. 1 του ΚΦΔ που επισύρουν το πρόστιμο του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ ίσο με το 50% του 14.492,13€ (Φ.Π.Α.).

-Με την με αρ. /13.02.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 9.491,53€, λόγω μη έκδοσης απροσδιόριστου αριθμού φορολογικών στοιχείων για την πώληση και επιδιόρθωση σελών το διάστημα 1-1-2019 έως 31-12-2019, καθαρής αξίας 79.096,10€ και Φ.Π.Α. ύψους 18.983,06€, ήτοι συνολικής αξίας 98.079,16€, ήτοι για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8, 12 και 13 των Ε.Λ.Π. και του άρθρου 13 παρ. 1 του ΚΦΔ που επισύρουν το πρόστιμο του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ ίσο με το 50% του 18.983,06€ (Φ.Π.Α.).

Οι ως άνω Πράξεις Επιβολής Προστίμου εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., βάσει του πορίσματος ελέγχου της από 03.11.2022 Έκθεσης Ελέγχου ΕΛΠ & ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΚΦΔ (άρθρου 58Α παρ. 1 του ΚΦΔ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Εσφαλμένη η εφαρμογή του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ. Ο έλεγχος δεν επαλήθευσε τις διαδικτυακές συναλλαγές για συνολικό διάστημα τουλάχιστον τριάντα (30) ημερών κατά τα οριζόμενα της παρ. 12 του άρθρου 6 της με αριθμό Α 1293/2019 απόφασης της ΑΑΔΕ, καθώς για τα είδη που επεστράφησαν και δεν ολοκληρώθηκε η πώληση, επεστράφη και το ποσό της αντικαταβολής και ως εκ τούτου για τις συναλλαγές αυτές δεν δημιουργήθηκε καμία φοροδοτική υποχρέωση.

2) Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι αναίτιολόγητες.

Επειδή στο άρθρο 6 της με αριθμό Α 1293/2019 απόφαση της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα: «Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά» ορίζεται ότι:

«Έρευνα και έλεγχος διαδικτυακών συναλλαγών

Επί διενέργειας συναλλαγών μέσω διαδικτύου, κατά περίπτωση ερευνώνται, ελέγχονται και επαληθεύονται τα παρακάτω:

....5. Η ύπαρξη συμβάσεων/συμφωνιών με επιχειρήσεις ταχυδρομικών υπηρεσιών ή/και εταιρείες μεταφορών (courier).

6. Η διαδικασία που ακολουθείται κατά τη λήψη και καταχώρηση της παραγγελίας, την πληρωμή, καθώς και την αποστολή των αποθεμάτων ή την παροχή υπηρεσιών.

7. Το ύψος των συναλλαγών που προκύπτουν από τα δεδομένα που τηρούνται και είναι αποθηκευμένα ηλεκτρονικά στους υπολογιστές, server, cloud κ.λπ. του ελεγχόμενου προσώπου.

8. Οι τρόποι πληρωμής των ηλεκτρονικών και εξ αποστάσεως συναλλαγών, όπως πληρωμή μέσω πιστωτικών ιδρυμάτων, αντικαταβολών μέσω επιχειρήσεων ταχυδρομικών υπηρεσιών, ιδρυμάτων έκδοσης ηλεκτρονικού χρήματος, ηλεκτρονικών πορτοφολιών, Paysafe, Paypal κ.λπ.

....12. Επί διαδικτυακών συναλλαγών διενεργείται επαλήθευση των εσόδων για συνολικό χρονικό διάστημα τουλάχιστον τριάντα (30) ημερών.

Επειδή, στο 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.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

.... 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. ...

...10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. ...»

Επειδή, με το άρθρο 8 «Τιμολόγιο πώλησης» του Ν. 4308/14 (Ε.Λ.Π.) 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. ... 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. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτο-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη. ...»

Επειδή, στο άρθρο 12 παρ. 1 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.» και στο άρθρο 13 περί του «Χρόνου έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης» του ίδιου νόμου,

ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. ...»

Επειδή, στο 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. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση. β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας. γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού. δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου».

Επειδή, με το άρθρο 13 «Λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.»

Επειδή με το άρθρο 58Α του ΚΦΔ, ορίζετε ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας, οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς αντίστοιχα».

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250,00) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος

τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και πεντακοσίων (500,00) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος διπλογραφικού λογιστικού συστήματος....»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει της με ημερομηνία θεώρησης 03.11.2022 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π. & του Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., κατόπιν επιτόπιου ελέγχου που διενήργησε η εν λόγω ελεγκτική υπηρεσία, σε εκτέλεση των με αρ.03.2020,/2021 και2022 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η εν λόγω Υπηρεσία αιτήθηκε την παροχή στοιχείων και πληροφοριών από τις συνεργαζόμενες υπηρεσίες ταχυμεταφορών, στις οποίες ο προσφεύγων είχε αναθέσει τη διενέργεια των αποστολών – παραδόσεων των προϊόντων του, στους πελάτες του, με τη μέθοδο της αντικαταβολής. Συγκεκριμένα απέστειλε:

1. Το υπ' αριθ. πρωτ./21.01.2021 έγγραφο προς την εταιρία με την επωνυμία «.. ΤΑΧΥΔΡΟΜΙΚΕΣ . Α.Ε».
2. Το υπ' αριθ. πρωτ./02.02.2022 έγγραφο προς την εταιρία με την επωνυμία «Ταχυδιανομές ΕΛΤΑ Α.Ε.»
3. Το υπ' αριθ. πρωτ.02.02.2022 έγγραφο προς την εταιρία με την επωνυμία «Γενική Ταχυδρομική Α.Ε.Ε.»

Ανταποκρινόμενες οι ανωτέρω εταιρείες ταχυμεταφορών απέστειλαν ηλεκτρονικά αρχεία (excel) όλων των αποστολών με τα ποσά είσπραξης αντικαταβολών καθώς και των επιστρεφόμενων πωλήσεων, ως κάτωθι:

1. Η εταιρία «... ΤΑΧΥΔΡΟΜΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Α.Ε» απέστειλε το υπ' αριθ. πρωτ./03.03.2021 ηλεκτρονικό αρχείο.
2. Η εταιρία «Ταχυδιανομές ΕΛΤΑ Α.Ε.» απέστειλε το υπ' αριθ. πρωτ./09.02.2022 ηλεκτρονικό αρχείο.
3. Η εταιρία «Γενική Ταχυδρομική Α.Ε.Ε.» απέστειλε το υπ' αριθ. πρωτ./14.03.2022 ηλεκτρονικό αρχείο.

Επειδή ο προσφεύγων προσκόμισε στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. .. τα ακόλουθα βιβλία και στοιχεία τα οποία ζητήθηκαν με την υπ' αριθ....04.03.2020 πρόσκληση άρθρου 14 του ΚΦΔ, ήτοι:

- i) Βιβλίο εσόδων – εξόδων (αναλυτικές εκτυπώσεις) φορολογικών ετών 2016-2017-2018-2019
- ii) Δελτία ανάγνωσης από την Φ.Τ.Μ. με αριθμό μητρώου ...
- iii) Κινήσεις του τραπεζικού λογαριασμού GR της τράπεζας Πειραιώς

- iv) Ενημερωτική κατάσταση αποδοχής συναλλαγών καρτών POS
 v) Χειρόγραφο στέλεχος τιμολογίου παροχής υπηρεσιών νο 1-50 και χειρόγραφα στελέχη τιμολογίων πώλησης νο 1 - 148.

Επειδή από τον αντιπαραβολικό έλεγχο μεταξύ των φορολογικών στοιχείων χονδρικής και λιανικής πώλησης του προσφεύγοντος, των λογιστικών του αρχείων (βιβλίων) και των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν μέσω των ανωτέρω εταιρειών ταχυμεταφορών με την μέθοδο της αντικαταβολής, αφαιρουμένων των επιστροφών των εμπορευμάτων, (συγκεκριμένα, βάσει των αρχείων που στάλθηκαν από τα ΕΛΤΑ μειώθηκαν οι πωλήσεις κατά τη συνολική αξία επιστρεφόμενων ειδών για το έτος 2018 ύψους 909,00€ και για το έτος 2019 ύψους 1.478,00€ και βάσει των αρχείων που στάλθηκαν από τη Γενική Ταχυδρομική Α.Ε.Ε για το έτος 2018 ύψους 801,50€) διαπιστώθηκε ότι για πλήθος συναλλαγών δεν εκδόθηκαν αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία.

Αναλυτικότερα ανά φορολογικό έτος διαπιστώθηκαν οι ακόλουθες διαφορές:

ΕΤΟΣ	ΕΙΣΠΡΑΞΕΙΣ	ΑΞΙΑ ΕΚΔΟΘΕΝΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
2017	80.804,45	31.237,57	49.566,88	39.973,29	9.593,59
2018	138.914,50	64.038,49	74.876,01	60.383,88	14.492,13
2019	122.362,00	24.282,84	98.079,16	79.096,10	18.983,06

Επειδή τόσο το πλήθος των συναλλαγών όσο και η αξία της κάθε μιας συναλλαγής για τις οποίες δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία αξίας, δεν κατέστη εφικτό να προσδιοριστεί από τον έλεγχο ο αριθμός των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, επειδή οι καταθέσεις χρηματικών ποσών αλλά και η απόδοση ποσών αντικαταβολών είναι πιθανό να αφορούν περισσότερες της μιας συναλλαγής.

Από τα ανωτέρω αναφερθέντα προκύπτει ότι η ελεγκτική αρχή μείωσε τις πωλήσεις κατά τα ποσά των επιστρεφόμενων εμπορευμάτων, βάσει των αρχείων που εστάλησαν από τις οικείες εταιρίες ταχυμεταφοράς.

Επειδή, με το άρθρο 62 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. ... 3. Η πράξη επιβολής

προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, στο άρθρο 64 του ΚΦΔ 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 του φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 171 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται 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... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή στην από 03.11.2022 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Ε.Λ.Π. & του Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., αποτυπώνονται αναλυτικά, αιτιολογημένα και με σαφήνεια όλα τα δεδομένα που οδήγησαν την ανωτέρω φορολογική αρχή στο πόρισμά της. Οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης ...**2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ**

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

Η υπ' αρ./**13.02.2023** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους **2017** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	ποσό
--	-------------

Πρόστιμο άρθρου 58Α παρ. 1 ΚΦΔ	4.796,80€
--------------------------------	-----------

Η υπ' αρ./13.02.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	ποσό
Πρόστιμο άρθρου 58Α παρ. 1 ΚΦΔ	7.246,07€

Η υπ' αρ./13.02.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	ποσό
Πρόστιμο άρθρου 58Α παρ. 1 ΚΦΔ	9.491,53€

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

Ακριβές αντίγραφο
 Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
 Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
 ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
 ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
 ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
 ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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