



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 09/05/2023

Αριθμός απόφασης: 888

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), 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)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),

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.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 11/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ:

α) της υπ' αριθ.0/2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ για το φορολογικό έτος 2016,

β) της υπ' αριθ.1/2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ για το φορολογικό έτος 2017,

γ) της υπ' αριθ.7/2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016,

δ) της υπ' αριθ.8/2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017,

ε) της υπ' αριθ.9/2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016,

στ) της υπ' αριθ.2/2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ.0/2022 και1/2022 πράξεις επιβολής προστίμου 58Α ΚΦΔ για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα, τις υπ' αριθ.7/2022 και8/2022 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα, και τις υπ' αριθ.9/2022 και2/2022 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2016 – 31/12/2016 και 01/01/2017 – 31/12/2017 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ.

7. Το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ2023/09.05.2023 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 11/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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, καθώς και το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ2023/09.05.2023 συμπληρωματικό υπόμνημά της, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ.0/2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα ασκούσα

ατομική επιχείρηση (χονδρικό εμπόριο νωπών φρούτων και λαχανικών), για το φορολογικό έτος 2016, πρόστιμο ποσού 7.526,78€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων για συναλλαγές που υπάγονται σε ΦΠΑ σε τέσσερις (4) περιπτώσεις (εκ παραδρομής απαριθμούνται πέντε περιπτώσεις στις εκθέσεις ελέγχου), συνολικής αποκρυσταλλώσεως καθαρής αξίας 115.796,64€ πλέον ΦΠΑ 15.053,56€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 και 14 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 1 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ, ήτοι 15.053,56€ x 50%.

Με την υπ' αριθ.1/2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το φορολογικό έτος 2017, πρόστιμο ποσού 7.375,23€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων για συναλλαγές που υπάγονται σε ΦΠΑ σε τρεις (3) περιπτώσεις, συνολικής αποκρυσταλλώσεως καθαρής αξίας 113.465,11€ πλέον ΦΠΑ 14.750,46€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 και 14 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 1 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ, ήτοι 14.750,46€ x 50%.

Με την υπ' αριθ.7/2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το φορολογικό έτος 2016, φόρος ποσού 52.108,49€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 26.054,25€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 10.069,65€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 88.232,39€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών της από την ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, με την προσθήκη της αξίας μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδου, ως αποκρυσταλλώσεως ύλης, ποσού 115.796,64€.

Με την υπ' αριθ.8/2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ εξαλείφθηκαν οι δηλωθείσες ζημίες ποσού 24.105,64€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το φορολογικό έτος 2017, φόρος ποσού 39.222,80€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 19.611,40€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 6.600,23€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 65.434,43€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών της από την ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, με την προσθήκη της αξίας μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδου, ως αποκρυσταλλώσεως ύλης, ποσού 126.777,11€.

Με την υπ' αριθ.9/2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο για

έκπτωση από το φόρο εκρών της επόμενης φορολογικής περιόδου ποσού 3.702,71€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016, κύριος φόρος ποσού 11.350,85€, λόγω προσθήκης στις φορολογητέες εκροές αποκρυσβείσας αξίας 115.796,64€ και στον φόρο αυτών ΦΠΑ 15.053,56€.

Με την υπ' αριθ.2/2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση από το φόρο εκρών της επόμενης φορολογικής περιόδου ποσού 4.632,65€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017, κύριος φόρος ποσού 15.551,08, λόγω α) μη αναγνώρισης του πιστωτικού υπολοίπου φόρου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 3.702,71€ και β) προσθήκης στις φορολογητέες εκροές αποκρυσβείσας αξίας 126.777,11€ και στον φόρο αυτών ΦΠΑ 16.481,02€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 15/12/2022 εκθέσεων ΚΦΔ (ν.4987/2022), φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ./2020 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να τροποποιηθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παράνομος ο καταλογισμός φόρων και προστίμων επί καταθέσεων που δικαιολογούνται. Μη ύπαρξη αποκρυσβείσας φορολογητέας ύλης. Ανεπαρκής αιτιολογία για τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων.
2. Παράνομος ο καταλογισμός ΦΠΑ για τις περιπτώσεις της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων. Παράβαση κατ' ουσίαν της διάταξης του άρθρου 64 ΚΦΔ.
3. Μη νόμιμη η επιβολή προστίμων. Δεν προκύπτουν από το σώμα της πράξης οι περιπτώσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, με το 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 φόρου».*

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: *«Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα*

και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».

Επειδή, με το άρθρο 34 του ίδιου Κώδικα 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, με το άρθρο 62 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «*1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον 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, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του 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 επ.). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). 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 II, σελ. 144). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που να στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣΤΕ 3692/2001, 4223/2000). Η αιτιολογία δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣΤΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣΤΕ 941/1989, ΟΛ 3158/1976).

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες δηλαδή στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις (ΣΤΕ 2695/1993, ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, με το άρθρο 23 του ΚΦΔ ορίζεται 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 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... 3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υποχρεωών, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».*

Επειδή, με την Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Μεταξύ άλλων, στο άρθρο 3 επισημαίνεται ότι ελέγχεται η ορθή τήρηση των βιβλίων σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Ε.Λ.Π.) και πραγματοποιείται η επαλήθευση της κλειστής αποθήκης σε δύο (2) τουλάχιστον είδη ανά ελεγχόμενη χρήση, επιλεκτικά με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, υποχρεωτικά σε όσους πωλούν αποκλειστικά χονδρικώς και όπου είναι εφικτό στα πρόσωπα που πωλούν χονδρικώς και λιανικώς ή αποκλειστικά λιανικώς.

Επειδή, με το άρθρο 1 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «1. Για την εφαρμογή των ρυθμίσεων αυτού του νόμου λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη οι ορισμοί του παραρτήματος Α΄. 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...».

Επειδή, με το άρθρο 2 παρ. 3 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «Ειδικά οι οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 εντάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων με μόνη προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει το ποσό του 1.500.000 ευρώ».

Επειδή, με το άρθρο 3 παρ. 12 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων - εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν: α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα. β) Τα πάσης φύσεως κέρδη. γ) Τις πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων...».

Επειδή, με το άρθρο 4 παρ. 4 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων: Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται: α) Τα ποσοτικά δεδομένα της φυσικής απογραφής (σύντομη περιγραφή είδους, μονάδα μέτρησης και ποσότητα), κατά είδος και διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο. β) Η κατά μονάδα αξία επιμέτρησης, καθώς και η συνολική αξία επιμέτρησης του κάθε είδους. γ) Ο προσδιορισμός της ποσότητας των αποθεμάτων δύναται να γίνεται με έμμεσες τεχνικές που είναι αξιόπιστες και κατάλληλα τεκμηριωμένες. δ) Αναλώσιμα υλικά αγαθά που δεν είναι σημαντικά μπορούν να μην απογράφονται».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ίδιου νόμου 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 αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος... 8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποσπελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται: α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους, β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση. 9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών...».

Επειδή, με το άρθρο 30 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Οι πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1... 3. Οι οντότητες της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, των οποίων ο ετήσιος καθαρός κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει το ποσό των 150.000 ευρώ από πωλήσεις αγαθών, δύνανται να μην διενεργούν απογραφή των αποθεμάτων τους και να αντιμετωπίζουν τις αγορές της περιόδου ως έξοδο...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1003/31.12.2014 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014 περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και διευκρινίστηκε ότι «5.8.1 Η παράγραφος αυτή θέτει ιδιαίτερους κανόνες για την παρακολούθηση των παραλαμβανόμενων και αποσπελλόμενων αποθεμάτων, είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Η έννοια των αποθεμάτων παρατίθεται στο Παράρτημα Α. Η οντότητα απαιτείται να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε στη διάρκεια του χρόνου, τις για οποιοδήποτε σκοπό, διακινήσεις αγαθών, απευθείας ή μέσω τρίτου. Το παραστατικό διακίνησης μπορεί να φέρει οποιονδήποτε κατάλληλο, ενδεικτικό της φύσης του, τίτλο, όπως «Παραστατικό Διακίνησης», «Δελτίο Αποστολής», «Συνοδευτικό Διακίνησης Αποθεμάτων», «Έγγραφο διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων» «Συγκεντρωτικό δελτίο διακίνησης», κλπ. 5.8.2 Το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται, σε κατάλληλο χρόνο, για την αποστολή ή την παράδοση ή τη διακίνηση των αποθεμάτων, συνοδεύει τα αποθέματα μέχρι τον τελικό προορισμό

τους και διαφυλάσσεται από τους αντισυμβαλλόμενους, πλην των ιδιωτών. Δεν απαιτείται έκδοση παραστατικού διακίνησης εφόσον εκδίδεται άμεσα τιμολόγιο πώλησης που συνοδεύει τα αγαθά κατά τη διακίνησή τους, δηλαδή στην περίπτωση αυτή το τιμολόγιο είναι και έγγραφο διακίνησης... 5.9.1 Η παράγραφος 9 καθορίζει τις ελάχιστες προϋποθέσεις για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που θέτει η παράγραφος 8 για τις δικλίδες παρακολούθησης των αποθεμάτων. Συγκεκριμένα, η παράγραφος 9 ορίζει ότι εκπληρώνεται η υποχρέωση της παραγράφου 8 όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Συνεπώς, δεν γεννάται υποχρέωση ενημέρωσης ή τήρησης ιδιαίτερου αρχείου για τα διακινούμενα αγαθά κατά ποσότητα ή και αξία («βιβλίο αποθήκης»)...

30.3.1 Με την παράγραφο αυτή ορίζεται ότι οι πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 (ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ.) οποιών ο ετήσιος καθαρός κύκλος εργασιών από πωλήσεις αγαθών δεν υπερβαίνει το ποσό των 150.000 ευρώ έχουν τη δυνατότητα να μην διενεργούν απογραφή των αποθεμάτων τους στο τέλος της περιόδου. Στην περίπτωση αυτή αντιμετωπίζουν τις αγορές της περιόδου που δεν διενεργούν απογραφή ως έξοδο στην κατάσταση αποτελεσμάτων...».

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 9 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου. β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο. γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών. ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες. στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των

παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο. ζ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου. η) Την αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., την αξία που απαλλάσσεται Φ.Π.Α., την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας χωρίς Φ.Π.Α., καθώς και την αξία κάθε έκπτωσης ή επιστροφής, εάν δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή μονάδας. θ) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται. ι) Το ποσό του οφειλόμενου Φ.Π.Α., εκτός εάν εφαρμόζεται ειδικό καθεστώς, σύμφωνα με το οποίο η πληροφορία αυτή παραλείπεται...».

Επειδή, με το άρθρο 58Α του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα. 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης παραστατικού πωλήσεων (φορολογικού στοιχείου) ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στις από 15/12/2022 εκθέσεις ΚΦΔ (ν.4987/2022), φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις της υπ' αριθ. Α.1293/2019 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., από τις οποίες διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για παραδόσεις αγαθών που υπάγονται σε ΦΠΑ σε τέσσερις (4) περιπτώσεις, συνολικής αποκρυβείσας καθαρής αξίας 115.796,64€ πλέον ΦΠΑ 15.053,56€ κατά το έτος 2016 και σε τρεις (3) περιπτώσεις, συνολικής αποκρυβείσας καθαρής αξίας 113.465,11€ πλέον ΦΠΑ 14.750,46€ κατά το έτος 2017.

Αναλυτικότερα, η ελεγκτική αρχή, με τη χρήση του Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών (ΣΜΤΛ) άντλησε τα πρωτογενή δεδομένα που απεστάλησαν από τα Χρηματοπιστωτικά Ιδρύματα για τις χρήσεις 2016 και 2017, αναφορικά με πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας, τις οποίες διασταύρωσε α) με ιδιωτικά συμφωνητικά που είχε συνάψει η προσφεύγουσα με αλλοδαπές επιχειρήσεις μεσαζόντων και β) με εκδοθέντα τιμολόγια σε τρίτες (αλλοδαπές) επιχειρήσεις για τη χονδρική πώληση φρούτων. Από τις διασταυρώσεις αυτές προέκυψαν διαφορές μεταξύ των πιστώσεων και των εκδοθέντων

φορολογικών στοιχείων για τις οποίες η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο ως κάτωθι:

α/α	Πελάτης	Πιστώσεις	Αξία τιμολογίων	Διαφορά/μη έκδοση
1	..... TRADE, UKRAINE	27.156,80	9.917,50	17.239,30
2	..... TRADE, ESTONIA	20.000,00	0,00	20.000,00
3	..... TRADE LCC, UKRAINE	72.000,00	63.638,76	8.361,24
4	..... TRADING, BULGARY	200.000,00	129.803,90	70.196,10
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016		319.156,80	203.360,16	115.796,64
1	....., ESTONIA	639.500,00	539.969,59	99.530,41
2	..... EKSPORT, ESTONIA	30.000,00	16.972,50	13.027,50
3	..... EXPORT, ESTONIA	28.000,00	27.092,80	907,20
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017		697.500,00	584.034,89	113.465,11

Επιπλέον, στο πλαίσιο προγενέστερου ελέγχου που είχε διενεργήσει η ελεγκτική αρχή είχε διαπιστώσει τη μη έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου στο φορολογικό έτος 2017, καθαρής αξίας 13.312,00€ πλέον ΦΠΑ 1.730,56€, παράβαση για την οποία είχε επιβάλει στην προσφεύγουσα το προβλεπόμενο από το άρθρο 58Α παρ. 1 ν.4174/2013 πρόστιμο. Την αποκρυσάλεισα καθαρή αξία η ελεγκτική αρχή συμπεριέλαβε στις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ του φορολογικού έτους 2017.

Επειδή, με το άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων είναι ανεπαρκής ως προς τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων διότι η ελεγκτική αρχή ούτε απέδειξε την ύπαρξη αποκρυσάλεισας φορολογητέας ύλης ούτε και υφίσταται τέτοια. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι:

A. Ως προς το φορολογικό έτος 2016

- ❖ Η διαφορά πίστωσης – εκδοθέντος τιμολογίου ποσού 17.239,30€ για τη συναλλαγή με την επιχείρηση TRADE (UKRAINE) αφορά σε προκαταβολές έναντι μελλοντικών πωλήσεων.
- ❖ Ως προς την πίστωση του ποσού των 20.000,00€ από την επιχείρηση TRADE (ESTONIA), η κατάθεση αφορά σε προκαταβολές για πωλήσεις εμπορευμάτων οι οποίες πραγματοποιήθηκαν στην επόμενη χρήση 2017, όπως προκύπτει από την συνυποβληθείσα κατάσταση εσόδων στην οποία εμφανίζονται φορολογικά στοιχεία εσόδων συνολικής αξίας 254.810,01€, ενώ οι συνολικές πιστώσεις στα έτη 2016 και 2017 ανέρχονται σε 170.383,00€.

- ❖ Η διαφορά πιστώσεων – εκδοθέντων τιμολογίων ποσού 8.361,24€ για τις συναλλαγές με την επιχείρηση TRADE LCC (UKRAINE) αφορά στην εξόφληση παραστατικών των χρήσεων 2015 και 2016 συνολικών πωλήσεων 107.267,21€, όπως προκύπτει από την συνυποβληθείσα κατάσταση εσόδων.
- ❖ Η διαφορά πιστώσεων – εκδοθέντων τιμολογίων ποσού 70.196,10€ για τις συναλλαγές με την επιχείρηση TRADING (BULGARIA) δεν υφίσταται διότι η συμβληθείσα με το συμφωνητικό (προσκομίστηκε με την ενδικοφανή προσφυγή) εταιρεία (DOMINICA) κατάθεσε για λογαριασμό των εταιρειών TRADING (BULGARIA), LOGISTIC (LATVIA), LOGISTIC (LITHUANIA) και RUE (BELARUS) το ποσό των 302.882,00€, ενώ η αξία των εκδοθέντων τιμολογίων προς αυτές, όπως διαπιστώθηκε και από τον έλεγχο, είναι 292.339,00€. Το υπολειπόμενο ποσό των 10.543,00€ αφορά προκαταβολές για επόμενες συναλλαγές καθώς με τον εν λόγω μεσάζοντα υφίσταται διαρκής συνεργασία.

B. Ως προς το φορολογικό έτος 2017

- ❖ Η διαφορά πιστώσεων – τιμολογίων ποσού 99.530,41€ για τις συναλλαγές με την επιχείρηση (ESTONIA), αφορά σε προκαταβολές για πωλήσεις εμπορευμάτων που πραγματοποιήθηκαν στην επόμενη χρήση 2018 και για τις οποίες εκδόθηκαν, κατά το χρονικό διάστημα 16/03/2018 – 30/03/2018, τα υπ' αριθ. 297 – 303/2018 τιμολόγια συνολικής αξίας 99.531,60€, γεγονός που προκύπτει χωρίς αμφιβολία από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία της προσφεύγουσας.
- ❖ Η διαφορά πιστώσεων – τιμολογίων ποσού 13.027,50€ για τις συναλλαγές με την επιχείρηση EKSPORT (ESTONIA), αφορά σε προκαταβολές για πωλήσεις εμπορευμάτων που πραγματοποιήθηκαν στις χρήσεις 2017 και 2018, όπως προκύπτει από την συνυποβληθείσα κατάσταση εσόδων στην οποία εμφανίζονται φορολογικά στοιχεία εσόδων συνολικής αξίας 954.087,15€, ενώ η πίστωση στο έτος 2016 ανέρχεται σε 30.000,00€.
- ❖ Η διαφορά πιστώσεων – τιμολογίων ποσού 907,20€ για τις συναλλαγές με την επιχείρηση EXPORT (ESTONIA), αφορά σε προκαταβολές έναντι μελλοντικών πωλήσεων.

Η προσφεύγουσα επισημαίνει ότι η ελεγκτική αρχή φέρουσα, καταρχήν, το βάρος απόδειξης των στοιχείων που συγκροτούν την παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου, σε υπόθεση όπως η κρινόμενη (που τέτοια παράβαση αποδίδεται αφού λαμβάνονται υπόψη οι πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας, σε συνδυασμό με ιδιωτικά συμφωνητικά που

είχε συνάψει η προσφεύγουσα με αλλοδαπές επιχειρήσεις μεσαζόντων και με εκδοθέντα τιμολόγια σε τρίτες επιχειρήσεις για τη χονδρική πώληση φρούτων), οφείλει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο, ότι η προσφεύγουσα εισέπραξε τα ποσά αυτά ως αντίτιμο για την πώληση των εμπορευμάτων δίχως την έκδοση του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου.

Από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα σύναψε συμφωνίες με αλλοδαπές επιχειρήσεις μεσαζόντων (NETHERLANDS), (GERMANY), TRADE (UNITED KINGDOM), (CYPRUS), (DOMENICA), (ESTONIA), (UNITED KINGDOM), (POLSKA),, για την πώληση φραουλών σε τρίτες επιχειρήσεις TRADE (UKRAINE), TRADE (ESTONIA), TRADE LCC (UKRAINE), TRADING (BULGARIA), LOGISTIC (LATVIA), LOGISTIC (LITHUANIA), RUE (BELARUS), (ESTONIA), EKSPORT (ESTONIA), EXPORT (ESTONIA)). Από το περιεχόμενο των προσκομισθέντων ιδιωτικών συμφωνητικών δεν προκύπτει η δέσμευση για την προσφεύγουσα προς έκδοση τιμολογίων για μελλοντικές συναλλαγές που συμφωνεί να πραγματοποιήσει (τα οποία σύμφωνα με το άρθρο 8 του ν.4308/2014 εκδίδονται με κάθε πώληση εμπορευμάτων και φέρουν τα χαρακτηριστικά του άρθρου 9 του ίδιου νόμου). Επιπλέον, από τις προσκομισθείσες καταστάσεις εσόδων προκύπτει η συνεχής και εκτεταμένη συνεργασία της προσφεύγουσας εταιρείας με τις περισσότερες από τις προαναφερθείσες επιχειρήσεις.

Η προσφεύγουσα ασκούσα ατομική επιχείρηση χονδρικού εμπορίου νωπών φρούτων και λαχανικών (κυρίως φραουλών), με ακαθάριστα έσοδα άνω των 150.000,00€, είχε υποχρέωση για διενέργεια απογραφής σε αμφότερα τα υπό κρίση έτη 2016 και 2017, τα αποτελέσματα της οποίας έχει μεταφέρει στις οικονομικές της καταστάσεις. Με δεδομένο τα ανωτέρω σε συνδυασμό με το γεγονός ότι η ελεγκτική αρχή, στις ελεγκτικές επαληθεύσεις της ενότητας 4.1.1 στη φορολογία εισοδήματος καταγράφει ότι «τηρήθηκαν όλα γενικά τα λογιστικά αρχεία (βιβλία) των οποίων η τήρηση είναι υποχρεωτική από τον ν.4308/2014 άρθρα 3§10 και 4», όφειλε και δύνατο να διενεργήσει την επαλήθευση της κλειστής αποθήκης σε δύο τουλάχιστον είδη ανά ελεγχόμενη χρήση, προκειμένου να τεκμηριώσει τη διακίνηση εμπορευμάτων χωρίς την έκδοση φορολογικών στοιχείων. Άλλωστε, από τις διασταυρώσεις του πληροφοριακού συστήματος VIES η ελεγκτική αρχή δε διαπίστωσε διαφορές ως προς τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις, ενώ δεν εξέτασε την ύπαρξη τυχόν διαφορών στις εξαγωγές σε τρίτες χώρες μέσω του πληροφοριακού συστήματος ICIS. Εξάλλου, η ελεγκτική αρχή ουδέποτε αναζήτησε αμοιβαία

διοικητική συνδρομή των φορολογικών αρχών των κοινοτικών χωρών με τις οποίες συναλλάχθηκε η προσφεύγουσα προκειμένου να διασταυρωθεί το πλήθος, η αξία και εν τέλει η ακρίβεια των συναλλαγών. Ούτε η περίπτωση της υποτιμολόγησης των πωληθέντων εμπορευμάτων μπορεί να στοιχειοθετηθεί με δεδομένο ότι η ελεγκτική αρχή δεν προέβη στη σύγκριση τιμών με άλλες συναλλαγές που διενήργησε η προσφεύγουσα κατά τον ίδιο χρόνο προκειμένου να διαπιστωθεί τυχόν απόκλιση στην τιμολόγηση ίδιας ποιότητας εμπορευμάτων.

Δεδομένου ότι οι πωλήσεις της προσφεύγουσας είναι αποκλειστικά χονδρικής, μόνο από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της κλειστής αποθήκης δύνατο να ενισχυθούν οι ενδείξεις και να τεκμηριωθεί η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων ως αποτέλεσμα της απόκρυψης εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με πιστώσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς της που δε δικαιολογούνται. Ελλείπει δε τέτοιων ελεγκτικών επαληθεύσεων, οι αιτιάσεις της προσφεύγουσας γίνονται αποδεκτές, πλην των διαφορών ποσού 17.239,30€ με την επιχείρηση TRADE (UKRAINE) και ποσού 907,20€ με την επιχείρηση EXPORT (ESTONIA), για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία που επιβεβαιώνουν τον ισχυρισμό της.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 του ν.2859/2000, η παράδοση αγαθών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, αποτελούν αντικείμενο του ΦΠΑ. Περαιτέρω, με το άρθρο 21 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του νόμου, όπως είναι βρώσιμα φρούτα, ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε δεκατρία τοις εκατό (13%). Με το άρθρο 28 ορίζεται ότι απαλλάσσονται από το φόρο οι παραδόσεις αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος-μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους, προς άλλον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή σε άλλο κράτος-μέλος.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η παράδοση αγαθών (φρούτων) αποτελεί καταρχήν αντικείμενο του ΦΠΑ. Μολονότι ωστόσο, η διαπίστωση της παράβασης της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων αφορά σε συναλλαγές με επιχειρήσεις εντός της Κοινότητας, δεν προκύπτει η αποστολή των αγαθών εκτός του εσωτερικού της χώρας και συνεπώς, ορθώς οι αποκρυβείσες συναλλαγές εκλήφθηκαν από τη φορολογική αρχή ως φορολογητέες εκροές που επιβαρύνονται με συντελεστή ΦΠΑ 13%.

Επειδή, η αιτιολογία των υπ' αριθ.0/2022 και1/2022 πράξεων επιβολής προστίμου 58Α ΚΦΔ για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, αντίστοιχα, νομίμως

συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου, στην οποία αναγράφονται διακριτά οι συναλλαγές για τις οποίες διαπιστώθηκε η παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, περί ανεπαρκούς αιτιολογίας ως προς τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, καθώς και ως προς τον καταλογισμό φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, προβάλλονται βάσιμα και γίνονται εν μέρει αποδεκτός, ως ανωτέρω σκεπτικό.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **μερική αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ./30.11.2022 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα:

- α) την **τροποποίηση** της υπ' αριθ.0/2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ για το φορολογικό έτος 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ,
- β) την **τροποποίηση** της υπ' αριθ.1/2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ για το φορολογικό έτος 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ,
- γ) την **τροποποίηση** της υπ' αριθ.7/2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ,
- β) την **τροποποίηση** της υπ' αριθ.8/2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ,
- γ) την **τροποποίηση** της υπ' αριθ.9/2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, και
- δ) την **τροποποίηση** της υπ' αριθ.2/2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ.0/2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ φορολογικού έτους 2016

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ	7.526,78€	1.120,55€	-6.406,23€

**Η υπ' αριθ.1/2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ
φορολογικού έτους 2017**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ	7.375,23€	250,00€	-7.125,23€

**Υπ' αριθ.7/2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου
εισοδήματος φορολογικού έτους 2016**

α/α	Ανάλυση	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Βάσει απόφασης - ελέγχου
1	Κέρδη ή Ζημιές από επιχειρηματική δραστηριότητα	39.882,62	39.882,62	39.882,62	0,00
2	Λογιστικές διαφορές ελέγχου				0,00
3	Αποκρυσταλλώσιμη ύλη		115.796,64	14.219,20	-101.577,44
4	Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (1+2+3)	39.882,62	155.679,26	54.101,82	-101.577,44
5	Εισόδημα από ακίνητα	0,00	0,00	0,00	0,00
6	Εισόδημα από κεφάλαιο	20,78	20,78	20,78	0,00
7	Εισόδημα άρθρου 21 παρ. 4 ν.4172/2013				0,00
8	Μισθωτή εργασία	1.622,22	1.622,22	1.622,22	0,00
9	Φορολογητέο εισόδημα (4+5+6+7+8)	41.525,62	157.322,26	55.744,82	-101.577,44
10	Φόρος που αναλογεί	11.325,44	63.433,93	17.722,05	-45.711,88
11	Φόρος που παρακρατήθηκε κτλ	9.484,65	9.484,65	9.484,65	0,00
12	Κύριος φόρος (10-11)		53.949,28	8.237,40	-45.711,88
13	Διαφορά κύριου φόρου		52.108,49	6.396,61	-45.711,88
14	Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013		26.054,25	3.198,31	-22.855,94
15	Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης		10.069,65	1.066,10	-9.003,55
16	Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	440,00	440,00	440,00	0,00
17	Σύνολο φόρου για καταβολή (13+14+15+16)	9.924,65	88.232,39	10.661,02	-77.571,37
18	Σύνολο φόρου για επιστροφή			0,00	0,00

**Υπ' αριθ.8/2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου
εισοδήματος φορολογικού έτους 2017**

α/α	Ανάλυση	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Βάσει απόφασης - ελέγχου
1	Κέρδη ή Ζημιές από επιχειρηματική δραστηριότητα	-24.105,64	-24.105,64	-24.105,64	0,00
2	Λογιστικές διαφορές ελέγχου				0,00
3	Αποκρυσταλλώσιμη ύλη		126.777,11	14.219,20	-112.557,91
4	Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (1+2+3)	-24.105,64	102.671,47	-9.886,44	-112.557,91
5	Εισόδημα από ακίνητα	0,00	0,00	0,00	0,00
6	Εισόδημα από κεφάλαιο	7,96	7,96	7,96	0,00
7	Εισόδημα άρθρου 21 παρ. 4 ν.4172/2013				0,00
8	Μισθωτή εργασία	89,75	89,75	89,75	0,00
9	Φορολογητέο εισόδημα (4+5+6+7+8)	97,71	102.769,18	97,71	-102.671,47
10	Φόρος που αναλογεί	1,19	39.223,99	1,19	-39.222,80
11	Φόρος που παρακρατήθηκε κτλ	10.959,42	10.959,42	10.959,42	0,00
12	Κύριος φόρος (10-11)		28.264,57		-28.264,57
13	Διαφορά κύριου φόρου		39.222,80		-39.222,80
14	Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013		19.611,40	0,00	-19.611,40
15	Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης		6.600,23		-6.600,23
16	Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	440,00	440,00	440,00	0,00
17	Σύνολο φόρου για καταβολή (13+14+15+16)		65.434,43	0,00	-65.434,43
18	Σύνολο φόρου για επιστροφή	10.518,23		10.518,23	10.518,23

**Υπ' αριθ.9/2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.
φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Φόρος εκροών	179,08	15.232,64	2.420,19	-12.812,45
Υπόλοιπο φόρου εισροών	3.881,79	3.881,79	3.881,79	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση	3.702,71		1.461,60	1.461,60
Χρεωστικό υπόλοιπο για καταβολή		11.350,85		-11.350,85
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	3.702,71	0,00	1.461,60	1.461,60

**Υπ' αριθ.2/2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.
φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Φόρος εκροών	92,06	16.573,08	1.940,56	-14.632,52
Υπόλοιπο φόρου εισροών	4.724,71	1.022,00	2.483,60	1.461,60
Πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση	4.632,65		543,04	543,04
Χρεωστικό υπόλοιπο για καταβολή		15.551,08		-15.551,08
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	4.632,65		543,04	543,04

** Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.*

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

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

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.