



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 02/12/2025

Αριθμός απόφασης: 5088

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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 Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 23.07.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, Α.Φ.Μ. κάτοικος, οδός Τ.Κ.

..... κατά της υπ' αριθμ./16.06.2025 Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2023, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.
6. Τις απόψεις του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **23.07.2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ., η οποία υποβλήθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αριθ./2025 Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2023, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο του Κ.Φ.Δ., συνολικού ποσού 7.232,35€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ.6 του ν.5104/2024. Η παράβαση αφορά στην μη έκδοση αγνώστου πλήθους αποδείξεων λιανικής πώλησης, συνολικής αξίας 74.734,32€, από την εν χρήσει ΦΗΜ ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου, για πραγματοποιηθείσες πωλήσεις, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,5,8 έως και 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ).

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στον προσφεύγοντα, με κύρια δραστηριότητα λιανικό εμπόριο αθλητικών ειδών γενικά, με τις υπ' αριθμ./2024 και/2024 εντολές ελέγχου διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος στα φορολογικά έτη 2021, 2022 και 2023 για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π) και των ν.4174/2013, ν.4987/2022 και Ν.5104/2024. Αιτία για τον εν λόγω φορολογικό υπήρξε το υπ' αριθμ./2024 πληροφοριακό δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, προκειμένου να ερευνηθούν τα διαλαμβανόμενα του από 29.03.2024 εγγράφου της Ε' Υποδιεύθυνσης Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Λάρισας.

Στον προσφεύγοντα επιδόθηκε η με αριθμ./04.04.2024 πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων προκειμένου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου εντός πέντε (5) ημερών, τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία και εκδοθέντα/ληφθέντα φορολογικά στοιχεία) από την 01.01.2021 έως και την 31.12.2023. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ως άνω αίτημα. Επιπλέον, κρίθηκε σκόπιμη η διαδικασία άρσης τραπεζικού απορρήτου. Επιπρόσθετα, για την ορθή διασταύρωση των εξ' αποστάσεως πωλήσεων που πραγματοποίησε ο προσφεύγων, ο έλεγχος απέστειλε αιτήματα παροχής πληροφοριών προς εταιρείες ταχυμεταφορών προκειμένου να διαπιστωθεί αν πραγματοποίησαν συναλλαγές με τον προσφεύγοντα.

Από τον διενεργούμενο έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δεχόταν παραγγελίες μέσω διαδικτύου και εν συνεχεία έστελνε τα εμπορεύματα στους πελάτες μέσω της εταιρείας ταχυμεταφορών «.....». Για την πληρωμή των εμπορευμάτων από τους πελάτες χρησιμοποιούνταν κυρίως η μέθοδος της αντικαταβολής (δηλαδή η πληρωμή του εμπορεύματος στον υπάλληλο της εταιρείας ταχυμεταφορών την ώρα της παράδοσης και σε λιγότερη έκταση η

κατάθεση μετρητών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα ή και πληρωμή μέσω διαδικτύου με πιστωτική κάρτα.

Ο έλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει τα έσοδα του προσφεύγοντα και εν συνεχεία να αντιπαραβάλει αυτά με τα δηλωθέντα έσοδα, εργάστηκε ως εξής:

α) Από τις τραπεζικές κινήσεις αθροίστηκαν όλες οι πιστώσεις που αφορούσαν πώληση εμπορευμάτων. Στην περίπτωση της κατάθεσης μετρητών ή της μεταφοράς χρημάτων από λογαριασμό τρίτων, οι πιστώσεις αυτές είχαν ως αιτιολογία, είτε το όνομα του πελάτη, ή διάφορες αιτιολογίες όπως (αγορά, παραγγελία κλπ) ή απλά μεταφορά. Δεν αφαιρέθηκαν καθόλου χρεώσεις, καθώς δεν ήταν ξεκάθαρο αν κάποιες αφορούσαν σε επιστροφές χρημάτων σε πελάτες.

β) Από τις καταστάσεις που απέστειλε η εταιρεία ταχυμεταφορών, αθροίστηκαν οι αξίες από όλες τις αποστολές εμπορευμάτων στις οποίες αναφερόταν ότι εισπράχθηκε αντίτιμο και εν συνεχεία αποδόθηκε στον προσφεύγοντα.

γ) Αφού αθροίστηκαν τα ανωτέρω, υπολογίστηκε η καθαρή αξία με τη μέθοδο της εσωτερικής υφαίρεσης.

δ) Τέλος ο έλεγχος αντιπάρεβαλε τα ως άνω προσδιορισθέντα έσοδα με τα δηλωθέντα έσοδα.

Από την παραπάνω αντιπαραβολή διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων στο φορολογικό έτος 2023 υπέπεσε στην παράβαση μη έκδοσης άγνωστου πλήθους αποδείξεων λιανικής πώλησης για πραγματοποιηθείσες πωλήσεις συνολικής αξίας 79.671,22€ (καθαρή αξία 64.250,98€ πλέον Φ.Π.Α. 15.420,24€).

Εν συνεχεία συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το με αριθμ./07.11.2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε. – Κλήση σε ακρόαση) με συνημμένο τον με αριθμ./07.11.2024 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου. Στις 26.12.2024, ο προσφεύγων απέστειλε με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο γραπτό υπόμνημα το οποίο έλαβε αριθμ. πρωτ./30.12.2024. Από τον έλεγχο έγιναν μερικώς δεκτοί οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα και τα έσοδα και η αποκρυβείσα ύλη προσδιορίστηκαν ως κάτωθι:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΣΟΔΩΝ							
Έτος	Τράπεζες					Ταχυμεταφορές	Σύνολο προσδιορισθέντων εσόδων (7) = (5+6)
	Τράπεζες (1)	VIVA (2)	Επιστροφές Τράπεζες(3)	Επιστροφές Viva (4)	Σύνολο (5)= (1+2-3-4)	ACS (6)	
2023	57.644,30	86.739,70	484,15	4.189,74	139.710,11	290.322,13	430.032,24

ΑΝΤΙΠΑΡΑΒΟΛΗ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΘΕΝΤΩΝ – ΔΗΛΩΘΕΝΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ							
Έτος	Σύνολο προσδιορισθέντων εσόδων (1)	Αποφορολόγηση (2)	Δηλωθέντα ακαθάρ. έσοδα (3)	Αποκρυβείσα ύλη			
				καθαρή αξία (4) = (2-3)	ΦΠΑ 24% (5)	Σύνολο (6) = (4+5)	
2023	430.032,24	346.800,19	286.530,58	60.269,61	14.464,71	74.734,32	

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης 13.02.2025 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και των ν.4174/2013, ν. 4987/2022 και ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) στην οποία συμπεριλήφθηκε η παράβαση μη έκδοσης αγνώστου πλήθους αποδείξεων λιανικής πώλησης,

συνολικής αξίας 74.734,32€, από την εν χρήσει ΦΗΜ ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου, για πραγματοποιηθείσες πωλήσεις, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,5,8 έως και 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ).

Εν συνεχεία η ως άνω έκθεση ελέγχου στάλθηκε στο ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Σύμφωνα με τις δικαστικές αποφάσεις (ΣτΕ 3261/1994, ΣτΕ 3262/1994, 5068/2025 Διοικητικό Πρωτοδικείο) και την Ε.2047/2023 συνάγεται ότι στην περίπτωση αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης που αποδίδεται στη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, εάν δεν προκύπτει το πλήθος των φορολογικών στοιχείων που θα έπρεπε να εκδοθούν, δεν επιβάλλεται πρόστιμο επί του φόρου που θα προέκυπτε από τα μη εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία. Στην προκειμένη περίπτωση βάσει της αιτιολογίας της προσβαλλόμενης, όπως αυτή προκύπτει από το σώμα της καθώς και από την από 13.02.2025 έκθεση μερικού ελέγχου που τη συνοδεύει, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης για το φορολογικό έτος 2023 που αποδίδεται στη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, πλην όμως δεν προκύπτει το πλήθος των συναλλαγών και η αξία έκαστης συναλλαγής, για την οποία έπρεπε να εκδοθεί το σχετικό φορολογικό στοιχείο, παρά μόνο η συνολική αποκρυσταλλώσεως αξία. Συνεπώς μη νομίμως επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθρου 58^Α παρ. 1 του ΚΦΔ.

2) Εσφαλμένες κρίσεις της φορολογικής διοίκησης περί του ότι οι πιστώσεις ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του συνιστούν έσοδα από πωλήσεις της επιχείρησης του ενώ στην πραγματικότητα αποτελούν δικαιολογημένες καταθέσεις.

Επειδή από την Υπηρεσία μας θα εξεταστούν μόνο οι ισχυρισμοί που αφορούν το φορολογικό έτος 2023, παρόλο που στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προβάλλονται ισχυρισμοί και για τις διαφορές που καταλογίστηκαν στα φορολογικά έτη 2021 και 2022 καθώς με την παρούσα ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση της πράξης επιβολής φορολογικού έτους 2023 και επιπλέον έχουν υποβληθεί άλλες δύο (2) ενδικοφανείς προσφυγές, στο πλαίσιο των οποίων θα εξεταστούν οι ισχυρισμοί για τα φορολογικά έτη 2021 και 2022.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 2^Ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι εσφαλμένες οι κρίσεις της φορολογικής διοίκησης περί του ότι οι πιστώσεις ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του συνιστούσαν έσοδα από πωλήσεις της επιχείρησης του ενώ στην πραγματικότητα αποτελούν δικαιολογημένες καταθέσεις. Ειδικότερα, ο ισχυρισμός αυτός αφορά τις κάτωθι πιστώσεις:

Πίνακας Ι Χρεώσεις - Πιστώσεις (Μεταφορές) μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών του στην Τράπεζα Eurobank

Τράπεζα	Ταυτότητα Συναλλαγής Τραπεζικής	Ημερομηνία Συναλλαγής	Ονομασία Καταστήματος	Κωδικός συναλλαγής τραπεζικής	Περιγραφή συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
---------	---------------------------------	-----------------------	-----------------------	-------------------------------	----------------------	-----------------------	-----------------

.....	.....	25.09.2023	Δ/ση ηλ. Τραπ. Internet automat	160	Μεταφορά από λογαριασμό	Μτφ μέσω web	10,00
.....	.....	26.10.2023	Δ/ση ηλ. Τραπ. Internet automat	160	Μεταφορά από λογαριασμό	Μτφ μέσω web	100,00
Σύνολο							110,00

Πίνακας II Πίστωση – Χρέωση (αντιλογιστική εγγραφή) του λογαριασμού του GR.....την τράπεζα

Τράπεζα	Ταυτότητα Συναλλαγής Τραπεζής	Ημερομηνία Συναλλαγής	Ονομασία Καταστήματος	Κωδικός συναλλαγής τραπεζής	Περιγραφή συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό συναλλαγής
.....		10.01.2023	ΔΚΥ- ΑΘΗΝΑΣ: card support unit	160	Μεταφορά από λογαριασμό	Μτφ από Λ/σμό	900,00

Πίνακας III Πιστώσεις στον τραπεζικό λογαριασμό του στη που προέρχονται από επιστροφή χρηματικής διευκόλυνσης στη

Date	Description	Amount	Balance	Available Balance	Currency	Transactionid	InternalDescription
05/03/2023 15:14	Φόρτιση Wallet – κατάθεση από τράπεζα-..... μεταφορά μέσω my alpha web	500,00	1.091,24	1.045,69	EUR	.....	.....
05/03/2023 15:26	Φόρτιση Wallet – κατάθεση από τράπεζα-..... μεταφορά μέσω my alpha web	700,00	1.791,38	841,44	EUR	.....	.....
Σύνολο		1.200,00					

Πίνακας IV Πίστωση – Χρέωση (αντιλογιστική εγγραφή) στον τραπεζικό λογαριασμό του στη viva wallet

Date	Description	Amount	Balance	Available Balance	Currency	Transactionid
07/07/2023 17:44	Μεταφορά σε IBAN- Reversal:	3.982,21	1.838,37	1.805,23	EUR	.....

Ειδικότερα ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ως προς:

α) τις πιστώσεις του Πίνακα I αυτές αποτελούν απλή μεταφορά μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών του στην Eurobank

β) την πίστωση του Πίνακα II ότι έχει αντιλογισθεί, μηδενισθεί και ακυρωθεί την ίδια ημέρα, με χρέωση του ίδιου ακριβώς ποσού

γ) τις πιστώσεις του Πίνακα III αυτές αποτελούν επιστροφή μικροποσών που είχε χορηγήσει ως χρηματικές διευκολύνσεις σε παρελθόντα χρόνο στην, με την οποία διατηρούσε επί έτη προσωπική σχέση και επιπλέον από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. έχει γίνει δεκτή αντίστοιχη αιτιολόγηση επιστροφής χρηματικής διευκόλυνσης από την

δ) την πίστωση του Πίνακα IV ότι έχει αντιλογισθεί, μηδενισθεί και ακυρωθεί την ίδια ημέρα, με χρέωση και πίστωση του ίδιου ακριβώς ποσού.

Επειδή σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης 13.02.2025 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και των ν.4174/2013, ν.4987/2022 και ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης ο προσφεύγων στο φορολογικό έτος 2023 υπέπεσε στην παράβαση μη έκδοσης άγνωστου πλήθους αποδείξεων λιανικής πώλησης καθαρής αξίας 60.269,61€ πλέον Φ.Π.Α. 14.464,71€, ήτοι συνολικής αξίας 74.734,32€ από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου, για πραγματοποιηθείσες πωλήσεις κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3, 5, 8 έως και 13 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Επειδή εν συνεχεία η ως άνω έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης στάλθηκε α) στο ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής όπου εκδόθηκαν πράξεις επιβολής προστίμων στα φορολογικά έτη 2021, 2022 και 2023 (προσβαλλόμενη πράξη) σύμφωνα με το πόρισμα της εν λόγω έκθεσης και β) στο 4^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής από το οποίο κατόπιν έκδοσης εντολής ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης των βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τα φορολογικά έτη 2021,2022 και 2023 συντάχθηκαν οι με ημερομηνία θεώρησης 05.09.2025 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α και εκδόθηκαν οι σχετικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού.

Επειδή στην με ημερομηνία θεώρησης 05.09.2025 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, μεταξύ άλλων, αναφέρεται ότι:

«Για τις υπό έλεγχο χρήσεις 2021 έως και 2023 διαπιστώθηκε ασυμφωνία των δεδομένων των τηρηθέντων βιβλίων και των υποβληθέντων περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ.

Δεδομένων των ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιορίζει το Φ.Π.Α. προς απόδοση βάσει των τηρηθέντων βιβλίων και σε αυτόν προστίθεται η διαφορά μη έκδοσης με βάση τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ ΛΑΡΙΣΑΣ.»

Εν συνεχεία από το 4^ο ΕΛ.ΚΕ Αττικής συντάχθηκε το με αριθμ./18.07.2025 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με συνημμένες σε αυτό τις Προσωρινές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φορολογίας Φ.Π.Α. 2021 έως και 2023. Από τον προσφεύγοντα κατατέθηκε το με αριθμ. πρωτ./12.08.2025 υπόμνημα παροχής διευκρινήσεων σχετικά με τις διαπιστώσεις μη έκδοσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε..

Επειδή όπως προκύπτει από την με ημερομηνία θεώρησης 05.09.2025 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με το με αριθμ. πρωτ./12.08.2025 υπόμνημα παροχής διευκρινήσεων προς το 4^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής προβλήθηκαν για τις πιστώσεις του ανωτέρω Πίνακα Ι, Πίνακα ΙΙ, Πίνακα ΙΙΙ και Πίνακα ΙV οι ίδιοι ισχυρισμοί που προβάλλονται και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή. Ειδικότερα στην εν λόγω έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι:

« - Γ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΣ

Ομοίως ο ελεγχόμενος αναφέρει ότι οι κάτωθι πιστώσεις πρέπει να αφαιρεθούν από τον καταλογισμό της μη έκδοσης καθόσον αφορούν συμψηφιστικές κινήσεις μεταφοράς από λογαριασμό που τηρεί στην τράπεζα Eurobank Ergasias. Σχετικές πιστώσεις:

Χρήση	Επωνυμία	Αριθμός Λογαριασμού	Δικ	Ημερομηνία	Περιγραφή	Αιτιολογία	Ποσό	Κ
...	...	...	...	...	...	...	...	...

2023	EUROBANK	.....	1	25/09/23	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	ΜΤΦ ΜΕΣΩ WEB	10,00	Π
2023	EUROBANK	.....	1	26/10/23	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	ΜΤΦ ΜΕΣΩ WEB	100,00	Π
						ΜΕΡΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	110,00	

- ΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙ ΙΣΧΥΡΙΣΜΩΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ

Ο έλεγχος δέχεται τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου και αφαιρεί τις αναφερόμενες πιστώσεις από τον σχετικό καταλογισμό.

- Δ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΣ

Ομοίως ο ελεγχόμενος αναφέρει ότι η κάτωθι πίστωση πρέπει να αφαιρεθεί από τον καταλογισμό της μη έκδοσης καθόσον αφορά συμψηφιστική κίνηση μεταφοράς από λογαριασμό που τηρεί στην τράπεζα Σχετική πίστωση:

ΧΡΗΣΗ	Αριθμός Λογαριασμού	Δικ	Ημερομηνία	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής ΥΠ	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό	Κ
2023		1	10/01/23	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	ΜΤΦ ΑΠΟ Λ ΣΜΟ	900,00	Π

- ΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙ ΙΣΧΥΡΙΣΜΩΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ

Ο έλεγχος δέχεται τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου και αφαιρεί την αναφερόμενη πίστωση από τον σχετικό καταλογισμό.

- Ε ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΣ

Ο ελεγχόμενος αναφέρει ότι οι κάτωθι πιστώσεις αφορούν την επιστροφή χορηγηθείσας ταμειακής διευκόλυνσης στην Σχετικές πιστώσεις:

ΧΡΗΣΗ	Αριθμός Λογαριασμού	Δικ	Ημερομηνία	Περιγραφή	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό	Κ
2023		1	05/03/2023	.....		500,00	Π
2023		1	05/03/2023	.....		700,00	Π
					ΜΕΡΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	1.200,00	

ΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙ ΙΣΧΥΡΙΣΜΩΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ

Ο έλεγχος δέχεται τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου ενώ η ΥΕΔΔΕ ΛΑΡΙΣΑΣ κατά τον σχετικό προσδιορισμό της μη έκδοσης είχε αφαιρέσει αντίστοιχη πίστωση διενεργηθείσα από το αναφερόμενο πρόσωπο.

- ΣΤ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΣ

Ο ελεγχόμενος αναφέρει ότι η κάτωθι πίστωση δεν προέρχεται από την επιχειρηματική δραστηριότητα αλλά αφορά συμψηφιστική κίνηση λόγω μη ύπαρξης επαρκούς υπολοίπου στον τραπεζικό λογαριασμό. Σχετική πίστωση:

ΧΡΗΣΗ	Αριθμός Λογαριασμού	Δικ	Ημερομηνία	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής ΥΠ	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό	Κ
2023		1	07/07/2023	.....		3.982,21	Π

ΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙ ΙΣΧΥΡΙΣΜΩΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ

Ο έλεγχος δέχεται τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου»

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω το 4^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής προσδιόρισε την αξία μη έκδοσης παραστατικών εσόδων ως εξής:

Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική αξία
55.275,89	13.266,22	68.542,11

Επειδή η Υπηρεσία μας αποδέχεται την θέση του ελέγχου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής όσον αφορά:

α) τις πιστώσεις του Πίνακα Ι και συνεπώς οι εν λόγω πιστώσεις συνολικής αξίας 110,00€ (καθαρή αξία 88,71€ πλέον Φ.Π.Α. 21,29€) θα αφαιρεθούν από τον τελικό καταλογισμό

β) την πίστωση του Πίνακα ΙΙ και συνεπώς η εν λόγω πίστωση αξίας 900,00€ (καθαρή αξία 725,81€ πλέον Φ.Π.Α. 174,19€) θα αφαιρεθεί από τον τελικό καταλογισμό

γ) τις πιστώσεις του Πίνακα ΙΙΙ και συνεπώς οι εν λόγω πιστώσεις συνολικής αξίας 1.200,00€ (καθαρή αξία 967,74€ πλέον Φ.Π.Α. 232,26€) θα αφαιρεθούν από τον τελικό καταλογισμό

δ) την πίστωση του Πίνακα ΙV και συνεπώς η εν λόγω πίστωση αξίας 3.982,21€ (καθαρή αξία 3.211,46€ πλέον Φ.Π.Α. 770,75€) θα αφαιρεθεί από τον τελικό καταλογισμό.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί εσφαλμένης κρίσης γίνεται αποδεκτός και η αποκρουβείσα αξία πωλήσεων χωρίς έκδοση φορολογικών στοιχείων για το φορολογικό έτος 2023 βάσει ΔΕΔ προσδιορίζεται ως κάτωθι:

	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική Αξία
Διαφορές ελέγχου βάσει προσβαλλόμενης πράξης	60.269,61	14.464,71	74.734,32
Μείον πιστώσεις Πίνακα Ι	88,71	21,29	110,00
Μείον πίστωση Πίνακα ΙΙ	725,81	174,19	900,00
Μείον πιστώσεις Πίνακα ΙΙΙ	967,74	232,26	1.200,00
Μείον πίστωση Πίνακα ΙV	3.211,46	770,75	3.982,21
Διαφορές βάσει παρούσας Απόφασης	55.275,89	13.266,22	68.542,11

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 54 «Κυρώσεις για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«... 2. Ειδικά για ανακριβείς δηλώσεις Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) του άρθρου 38 ή του άρθρου 47α του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ν. 2859/2000, Α' 248) ή δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς. ...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 57 «Παραβάσεις σχετικές με την απεικόνιση των οικονομικών συναλλαγών» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«... 6. Σε πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δεν εκδίδει παραστατικά πώλησης (φορολογικά στοιχεία) ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται 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, και των

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

Επειδή, για την επιβολή αυτοτελούς προστίμου για την μη έκδοση φορολογικού στοιχείου, απαιτείται η φορολογική αρχή να προσδιορίζει με ακρίβεια τον αριθμό των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, κατόπιν συγκεκριμένων διαπιστώσεων και δεν επιτρέπεται η εξεύρεση του εν λόγω αριθμού κατά προσέγγιση κατόπιν συμπερασματικών σκέψεων (ΣΤΕ 3261/1994), ΔΕΦΑΘ 1526/2012.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 72 «ενδικοφανής προσφυγή» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:
« ... 6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης. ...» Από τη διατύπωση αυτή, συνάγεται ότι η Υπηρεσία μας έχει ευρεία ευχέρεια δράσης στην αιτιολόγηση των αποφάσεων που εκδίδει, αφού, ακόμα και στην περίπτωση που απορρίπτει την ενδικοφανή προσφυγή, μπορεί να αποδέχεται (άρα μπορεί και να αποκλίνει) τις διαπιστώσεις της αρχικά προσβαλλόμενης πράξης, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου που αποτελεί τη νόμιμη αιτιολογία της. Αυτό σημαίνει ότι η Υπηρεσία μας δύναται, όχι μόνον να συμπληρώνει/διορθώνει την αρχική αιτιολογία που είναι το αυτονόητο, αλλά ακόμα και να την μεταβάλλει.

Επειδή, εξάλλου, όπως έχει νομολογιακά κριθεί «η προσφυγή κατά φορολογικής πράξης αποτελεί προσφυγή, καθόσον ασκείται σε ορισμένη προθεσμία ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, δηλαδή ενώπιον διοικητικού οργάνου, το οποίο έχει την εξουσία να εξετάσει τόσο τη νομιμότητα της προσβαλλόμενης πράξης, όσο και την ουσία της υπόθεσης και μπορεί να ακυρώσει εν όλω ή εν μέρει την πράξη, ή να την τροποποιήσει, ή να απορρίψει την προσφυγή. Επομένως, νομίμως το όργανο αυτό εξετάζει εξ υπ' αρχής την υπόθεση και, στα πλαίσια αυτά, δύναται να προβεί σε κάθε ενδεδειγμένη ενέργεια, προκειμένου να διαμορφώσει την τελική του κρίση» (βλ. ΔΕΦΑΘ 3762/2015).

Ως εκ τούτου σύμφωνα με τα ως άνω, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, επιλαμβανόμενη ενδικοφανούς προσφυγής, έχει την εξουσία να εξετάσει την προσβαλλόμενη πράξη νόμω και ουσία και στα πλαίσια αυτά, να εφαρμόσει το ορθό νομοθετικό καθεστώς, ή να συμπληρώσει την αιτιολογία της πράξης, ακυρώνοντάς την ή μεταρρυθμίζοντάς την.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση όπως αναφέρθηκε ανωτέρω η έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης βάση της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη στάλθηκε και στο 4^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής. Από το 4^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης 05.09.2025 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. και εκδόθηκε η υπ' αριθμ./45/05.09.2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2023 - 31.12.2023. Τόσο από την ως άνω έκθεση ελέγχου και την ως άνω οριστική πράξη του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής προκύπτει ότι για τις διαφορές που διαπιστώθηκαν από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. και εν συνεχεία μειώθηκαν από το 4^ο

ΕΛ.ΚΕ Αττικής δεν επιβλήθηκε το πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 του ν.5104/2024 λόγω ανακρίβειας καθώς είχαν εκδοθεί πράξεις επιβολής προστίμου λόγω μη έκδοσης. Επισημαίνεται ότι κατά της ως άνω πράξης δεν έχει κατατεθεί ενδικοφανής προσφυγή.

Επειδή, ωστόσο όπως έχει κριθεί νομολογιακά για την επιβολή του αυτοτελούς προστίμου μη έκδοσης απαιτείται η φορολογική αρχή να διαπιστώνει κατόπιν πραγματικών δεδομένων και περιστάσεων με ακρίβεια το χρόνο και το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας καθώς και τον λήπτη αυτής ή για το πωληθέν αγαθό τον αγοραστή αυτού, χωρίς αυτό να προκύπτει κατόπιν συμπερασματικών σκέψεων. Άλλωστε από τις οδηγίες της Διοίκησης, αρχικά με την ΠΟΛ.1252/2015, ως προς τις οδηγίες που παρέχονται σχετικά με την επιβολή προστίμων του 58Α στην περίπτωση που διαπιστώνεται απόκρυψη φορολογητέας ύλης και εν προκειμένω κύκλου εργασιών, επιβάλλονται τα πρόστιμα του άρθρου 58Α παρ.2 του ΚΦΔ (νυν άρθρο 54 παρ. 2 του ν. 5104/2024) περί ανακρίβειας και συγκεκριμένα στην εν λόγω οδηγία της Διοίκησης αναφέρεται το εξής παράδειγμα:

«Φορολογούμενος το 2015 απέκρυψε κύκλο εργασιών ύψους 200.000 τον οποίο δεν εμφάνισε στα τηρούμενα βιβλία του. Ο φορολογικός έλεγχος διαπιστώνει την υποβολή ανακριβών φορολογικών δηλώσεων ΦΠΑ και εισοδήματος, με το ύψος της διαφοράς να ανέρχεται σε 46.000 ευρώ και 52.000 ευρώ, αντίστοιχα. Η διαφορά φόρου εισοδήματος που προέκυψε από τον έλεγχο υπερβαίνει το 50% σε σχέση με το ποσό που προέκυψε από την αρχική δήλωση του φορολογούμενου. Στον φορολογούμενο επιβάλλονται τα εξής πρόστιμα:

α) 23.000 ευρώ πρόστιμο της παραγράφου 2 του άρθρου 58.Α ($46.000 \times 50\% = 23.000$ ευρώ)
και

β) 26.000 ευρώ πρόστιμο της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 58 ($52.000 \times 50\% = 26.000$ ευρώ).»

Επίσης σημειώνεται ότι και στις διατάξεις περί έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης του άρθρου 28 ν.4172/13, του άρθρου 27 του Κ.Φ.Ε., και στις Ε. 2015 & 2016/2020, Α.1008/2020 και Ε.2047/2023 εγκύκλιους διαταγές του Διοικητή της ΑΑΔΕ δεν προβλέπεται η επιβολή αυτοτελών προστίμων μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ (νυν άρθρο 57 παρ. 6 του ν.5104/2024).

Επειδή, εν προκειμένω, στην υπ' αριθ./1606.2025 προσβαλλόμενη πράξη αλλά και στην οικεία έκθεση ελέγχου, δεν αναφέρεται ο χρόνος κατά τον οποίο έλαβε χώρα κάθε παράβαση, τα πραγματικά περιστατικά που συνιστούν κάθε παράβαση, δηλαδή δε μνημονεύεται η αντικειμενική υπόσταση κάθε παράβασης και συγκεκριμένα το είδος της συναλλαγής καθώς και ο λήπτης αυτής. Συνεπώς, εφόσον ελλείπουν τα ανωτέρω στοιχεία, δεν έπρεπε να καταλογιστεί από τον έλεγχο η ανωτέρω παράβαση του άρθρου 57 παρ. 6 του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 58Α παρ. 1 του ν.4987/2022), αλλά για την απόκρυψη κύκλου εργασιών, επιβάλλεται πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 58Α παρ.2 του 4987/2022) λόγω ανακρίβειας της δήλωσης ΦΠΑ, όπως το εν λόγω άλλωστε έχει εφαρμόσει και η Υπηρεσία μας (ΔΕΔΑ 258/2023).

Επειδή, από το ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής, με την προσβαλλόμενη υπ' αριθ./16.06.2025 πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2023, έχει καταλογιστεί το αυτοτελές πρόστιμο που προβλέπει η διάταξη της παρ. 6 του άρθρου 57 του 5104/2024 για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων. Ωστόσο βάσει των ανωτέρω, για την υπό κρίση περίπτωση προσδιορισμού φορολογητέας ύλης, δεν προβλέπεται το πρόστιμο της παρ.6 του άρθρου 57 του ν.5104/2024 αλλά της παρ. 2 του άρθρου 54 του ιδίου ως άνω νόμου, λόγω της διαπιστωθείσας ανακρίβειας των δηλωθεισών φορολογητέων εκροών.

Ως εκ τούτου η υπ' αριθ./16.06.2025 κρινόμενη πράξη τροποποιείται αφενός ως προς τη νομική της βάση, ήτοι χαρακτηρίζεται ως πρόστιμο της παρ. 2 του άρθρου 54 του 5104/2024 για υποβολή ανακριβών δηλώσεων ΦΠΑ και αφετέρου ως προς το ύψος του επιβαλλόμενου προστίμου το οποίο με την παρούσα Απόφαση προσδιορίζεται ως κάτωθι:

	Συνολική Αξία	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.	Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 ν.5104/2024
Διαφορές βάσει παρούσας Απόφασης	68.542,11	55.275,89	13.266,22	6.633,11

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της από 23.07.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ. και την **τροποποίηση** της υπ' αριθμ./16.06.2025 Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2023 της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Πράξη Επιβολής Προστίμου (Αριθ. Πράξης/2025) φορολογικό έτος 2023.

Πρόστιμο άρθ. 54 παρ. 2 του ν. 5104/2024: 6.633,11€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ

ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Α/Α

ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΝΙΚΟΛΑΟΣ ΠΑΣΧΑΛΗΣ

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