



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 27-01-2022

Αριθμός απόφασης: 154

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

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. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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 30-09-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Μονοπρόσωπης Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας «.....», με ΑΦΜ:, όπως εκπροσωπείται νόμιμα, κατά:

α) της με αριθμό /24-08-2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου Ν 4308/2014 και άρθρου 54 Ν 4174/2013, φορολογικής περιόδου 01-01-2019 έως 31-12-2020, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατερίνης,

β)της με αριθμό/24-08-2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου Ν 4308/2014 και άρθρου 58^Α Ν 4174/2013 φορολογικού έτους 2020, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατερίνης και

γ)της με αριθμ...../24-08-2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου Ν 4308/2014 και άρθρου 58^Α Ν 4174/2013 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατερίνης, φορολογικού έτους 2019 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Τις ανωτέρω αναφερόμενες προσβαλλόμενες πράξεις, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατερίνης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30-09-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Μονοπρόσωπης Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής εταιρείας «.....», με ΑΦΜ:, όπως εκπροσωπείται νόμιμα, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1)Με τη με αριθμό /24-08-2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 παρ.1 περ.ιε' και παρ.2 περ.η' του Ν 4174/2013 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 1.000,00€, για τη μη έκδοση παραστατικού προς τεκμηρίωση της συναλλαγής σε σαράντα τέσσερις (44) περιπτώσεις αγοράς αγαθών, λόγω μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης από τον υπόχρεο πωλητή κατά το χρονικό διάστημα από 01-07-2019 έως και 31-03-2020, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8 §§ 10 και 11-13 των Ε.Λ.Π. (Ν 4308/2014), που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1 περ.ιε' και παρ.2 η' του Ν 4174/2013.

2)Με τη με αριθμό /24-08-2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58^Α του Ν 4174/2013 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 51 του Ν 4410/2016 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας α) πρόστιμο ύψους 836,15€, για τη μη έκδοση Τιμολογίου Πώλησης ή άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας σε τρεις περιπτώσεις πώλησης αγαθών κατά το χρονικό διάστημα από 01-01-2020 έως 31-03-2020 συνολικής αξίας 14.536,03€ (καθαρή αξία 12.863,74€ και ΦΠΑ 13% 1.672,29€), κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 8, 9, 10, 11, 12 και 13 των Ε.Λ.Π. (Ν 4308/2014), που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 58^Α του Ν 4174/2013 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 51 του Ν 4410/2016 και β) πρόστιμο ύψους 30,16€ για την ανακριβή έκδοση Τιμολογίου Πώλησης ή άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας σε δεκαέξι περιπτώσεις πώλησης αγαθών σε πελάτες κατά το χρονικό διάστημα από 01-01-2020 έως 31-03-2020 συνολικής αξίας 524,31€ (καθαρή αξία 463,99€ και ΦΠΑ 13% 60,32€), κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 8, 9, 10, 11, 12 και 13 των Ε.Λ.Π. (Ν 4308/2014), που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 58^Α του Ν 4174/2013 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 51 του Ν 4410/2016.

3)Με τη με αριθμό /24-08-2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58^Α του Ν 4174/2013 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 51 του Ν4410/2016 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας α) πρόστιμο ύψους 1.759,59€, για τη μη έκδοση Τιμολογίου Πώλησης ή άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας σε επτά περιπτώσεις πώλησης αγαθών κατά το χρονικό διάστημα από 09-08-2019 έως 31-12-2019 συνολικής αξίας 30.589,76€ (καθαρή αξία 27.070,58€ και ΦΠΑ 13% 3.519,18€), κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 8, 9, 10, 11, 12 και 13 των Ε.Λ.Π. (Ν 4308/2014), που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 58^Α του Ν 4174/2013 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 51 του Ν 4410/2016 και β) πρόστιμο ύψους 32,94€ για την ανακριβή έκδοση Τιμολογίου Πώλησης ή άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας σε δεκατρείς περιπτώσεις πώλησης αγαθών σε πελάτες κατά το χρονικό διάστημα από 13-08-2019 έως 31-12-2019 συνολικής αξίας 572,53€ (καθαρή αξία 506,66€ και ΦΠΑ 13% 65,87€), κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 8, 9, 10, 11, 12 και 13 των Ε.Λ.Π. (Ν 4308/2014), που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 58^Α του Ν 4174/2013 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 51 του Ν 4410/2016.

Ειδικότερα, την 20-05-2020 ελεγκτές της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Θεσσαλονίκης, ύστερα από την με αριθμ. /2020 εντολή ελέγχου, η οποία εκδόθηκε κατόπιν του με αριθμ. /18-05-2020 πληροφοριακού δελτίου, διενήργησαν μερικό επιτόπιο έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας και ιδιαίτερα των διατάξεων του Ν 2859/2000 (ΦΠΑ) σχετικά με τη διερεύνηση ενδοκοινοτικών συναλλαγών της προσφεύγουσας. Δεδομένου ότι η έδρα της προσφεύγουσας στον τρίτο όροφο οικοδομής επί της οδού 47^Α στην, ήταν κλειστή, οι ελεγκτές θυροκόλλησαν την υπ'αριθμ...../2020 πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων.

Ο διαχειριστής της προσφεύγουσας ανταποκρινόμενος στην ανωτέρω πρόσκληση, προσκόμισε μέρος των ζητηθέντων στοιχείων, τα οποία η Υ.ΕΔ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης κατέσχεσε, βάσει των με αριθμ...../2020 και/2020 εντολών ελέγχου και εξέδωσε τις με αριθμ...../2020 και/2020 εκθέσεις κατάσχεσης. Επίσης, ο διαχειριστής της προσφεύγουσας με την από 21-05-2020 υπεύθυνη δήλωση, δήλωσε ότι «... οι εισαγωγές εμπορευμάτων που πραγματοποιούνται από την Βουλγαρία και επειδή δεν υπάρχει ακόμη η δυνατότητα αποθήκευσης σε εγκατάσταση της εταιρίας, παραδίδονται απευθείας στις εγκαταστάσεις των πελατών. Οι τόποι παράδοσης αναγράφονται σε κάθε συνοδευτικό έγγραφο της παράδοσης (CMR) μαζί με όλα τα απαιτούμενα στοιχεία. Οι πληρωμές εξοφλήσεις των τιμολογίων γίνεται με την νόμιμη προβλεπόμενη τραπεζική διαδικασία.....». Επιπλέον, ο διαχειριστής της προσφεύγουσας με την με αριθμό πρωτ...../03-06-2020 υπεύθυνη δήλωση δήλωσε ότι «Δεν έχει αποθήκη-εγκατάσταση στην Θεσσαλονίκη-Κατερίνη-Βέροια για την εναπόθεση των υλικών-αγορών, ή σε οιονδήποτε άλλο μέρος της Ελλάδος, από όσων γνωρίζει»

Μετά την επεξεργασία των κατασχεθέντων στοιχείων (βάσει των με αριθμ..... και/23-06-2020 εντολών επεξεργασίας) και λαμβάνοντας υπόψη ότι:

- Η προσφεύγουσα δεν διέθετε αποθηκευτικούς χώρους-ιδιόκτητους ή σε logistics-για τα εμπορεύματά της, άρα διέθετε άμεσα τα εμπορεύματα που αγόραζε.
- Όπως αναγράφεται και στα CMR των τιμολογίων των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, η παράδοση των εμπορευμάτων γίνονταν άμεσα στην έδρα ή σε άλλη εγκατάσταση των πελατών της και με το ίδιο μεταφορικό μέσο.
- Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα παραστατικά αγορών από το εσωτερικό της χώρας, όπως αυτά καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα βιβλία και στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, παρά μόνο τα παραστατικά αγορών από ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.
- Η προσφεύγουσα καταχώρησε τα προσκομισθέντα παραστατικά των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων στα τηρούμενα βιβλία και τα συμπεριέλαβε στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ και στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες.
- Από τον έλεγχο στο σύστημα vries δεν διαπιστώθηκαν διαφορές ανάμεσα στις δηλώσεις της προσφεύγουσας και τους ενδοκοινοτικούς προμηθευτές της.

ο έλεγχος διαπίστωσε τις προαναφερθείσες παραβάσεις μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πώληση εμπορευμάτων, καθώς και μη λήψης ή ανακριβούς λήψης παραστατικών αγοράς εμπορευμάτων, λαμβάνοντας επιπλέον υπόψη το είδος του φορτίου, τη μεταφορά χύδην και την ποσότητα που μεταφέρθηκε ανά φορτηγό, μη καταλογίζοντας παράβαση όταν η διαφορά ανάμεσα στην αγορασθείσα και πωληθείσα ποσότητα δεν υπερέβη τα εκατό κιλά.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενη:

- 1)Παράλειψη κοινοποίησης επισυναπτόμενων εγγράφων-Παραβίαση δικαιώματος δικαστικής προστασίας.
- 2)Ελλιπής και ανεπαρκής αιτιολογία
- 3)Μη νομότυπη άσκηση εξουσίας επιμετρήσεως προστίμου, ως προς τις με αριθμ..... και/24-08-2021 πράξεις επιβολής προστίμου.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1, του άρθρου 23 του Ν.4174/2013 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».

Επειδή, στο άρθρο 14 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι "1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων."

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 28 του Ν.4174/2013(Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας)** «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα**, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.....».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο **62 του Ν.4174/2013**:«1.....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, με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 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, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 «*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, με το άρθρο 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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. 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή*».

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 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής φόρων και προστίμων νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, 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). Η αιτιολογία είναι ειδική, όταν δεν είναι γενική και αόριστη, αλλά αναφέρεται σε συγκεκριμένα δεδομένα συγκεκριμένης υπόθεσης, αφού μάλιστα εξεταστούν όλα τα δεδομένα της συγκεκριμένης υπόθεσης (Ι. Κατράς, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σελ. 321).

Επειδή στην παρ. 1 και 4 του άρθρου 171 του ΚΔΔ 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 ενώπιον τους 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 ελεγχόμενου, την κατά την παρ.1 αποδεικτική δύναμη».*

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο διαχειριστής της προσφεύγουσας κλήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση και προσκόμισε φορολογικά παραστατικά ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και λοιπών δικαιολογητικών για τις χρήσεις 2019 και 2020, αντίγραφα λογιστικών αρχείων της προσφεύγουσας μηνών Ιουνίου 2019 έως Μάρτιο 2020, καθώς και υπεύθυνες δηλώσεις στις οποίες περιγράφει τον τρόπο λειτουργίας της προσφεύγουσας.

Επειδή, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη και αξιολογώντας τα προσκομισθέντα από τον διαχειριστή της προσφεύγουσας, κατέληξε στη διαπίστωση των παραβάσεων, όπως αυτές περιγράφονται στο κεφάλαιο «Διαπιστώσεις-Πόρισμα Ελέγχου» στις σελίδες 80-81 της από 01-06-2021 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν 4308/2014 και 4174/2013 της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Θεσσαλονίκης.

Επειδή, μετά την ολοκλήρωση της επεξεργασίας των κατεσχεμένων στοιχείων και το διασταυρωτικό έλεγχο με τα προσκομισθέντα αρχεία και στοιχεία, ο έλεγχος προχώρησε στη σύνταξη του υπ' αριθμ. /2021 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε ακρόαση, με συνημμένη κατάσταση έντεκα σελίδων, με τις διαπιστωμένες παραβάσεις και του

υπ' αριθμ...../28-04-2021 προσωρινού προσδιορισμού προστίμου, τα οποία θυροκολλήθηκαν στην έδρα της επιχείρησης στις 28-04-2021 με την υπ' αριθμ. /28-04-2021 εντολή επίδοσης εγγράφων, προκειμένου η ελεγχόμενη επιχείρηση να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της. Ωστόσο, η προσφεύγουσα, μέχρι τη σύνταξη και κοινοποίηση των οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου, δεν ανταποκρίθηκε στην προαναφερθείσα κλήση προς ακρόαση.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει ότι η προσφεύγουσα ζήτησε να λάβει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία στηρίχθηκε η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Σε κάθε περίπτωση, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν επεξεργασίας των εγγράφων που ο ίδιος ο διαχειριστής της προσφεύγουσας προσκόμισε στη Φορολογική Διοίκηση.

Επειδή, με το με αριθμ. /2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, η προσφεύγουσα έλαβε γνώση των εγγράφων τα οποία επεξεργάστηκε ο έλεγχος προκειμένου να καταλήξει στο πόρισμά του, ωστόσο ουδέποτε υπέβαλε τις αντιρρήσεις της. Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, εν προκειμένω, η με ημερομηνία θεώρησης 01-06-2021 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Ν 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, αναφέρει με σαφήνεια τα πραγματικά περιστατικά και τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Επομένως, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην ως άνω έκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζονται οι υπό κρίση προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) περί "ΕΛΠ" ορίζεται ότι:

Άρθρο 1. Πεδίο εφαρμογής

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.

.....

Άρθρο 3. Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

1. 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, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.

.....

5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.”

Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

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 αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.....”.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 8 του Ν 4308/2014 «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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **11 του Ν. 4308/2014** (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι:

“1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών. ”.

Επειδή, στις διατάξεις της παρ. 1, του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013 ορίζεται 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 ΦΠΑ, 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.

Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.....».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση Α 1413/04-11-2019 «1. Σε περίπτωση που, κατά τη διενέργεια μερικών επιτόπιων ελέγχων για την διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, για φορολογούμενους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διακινούν αγαθά (προληπτικοί έλεγχοι), ή σε περίπτωση που κατόπιν επεξεργασίας/αξιοποίησης κατασχεθέντων ή παραληφθέντων βιβλίων, εγγράφων, αρχείων, στοιχείων ή οποιασδήποτε άλλης

πληροφορίας διαπιστώνεται μη έκδοση φορολογικών στοιχείων/λογιστικών αρχείων (παραστατικών) ή έκδοση ανακριβών φορολογικών στοιχείων/λογιστικών αρχείων (παραστατικών), εκδίδεται πράξη για την επιβολή του οριζόμενου από τις, κατά περίπτωση, διατάξεις των άρθρων 54 παρ. 2 περ. η) ή 58Α παρ. 1 του ν. 4174/2013, προστίμου.».

Επειδή, με την ολοκλήρωση του ελέγχου διαπιστώθηκε:

Α) Για το φορολογικό έτος 2019 α)η μη έκδοση Τιμολογίου Πώλησης ή άλλου φορολογικού στοιχείου σε επτά (7) περιπτώσεις συνολικής αξίας 30.589,76€ (καθαρή αξία 27.070,58€ και ΦΠΑ 13% 3.519,18€) και β)η ανακριβής έκδοση Τιμολογίου Πώλησης ή άλλου φορολογικού στοιχείου σε δεκατρείς (13) περιπτώσεις συνολικής αξίας 572,53€ (καθαρή αξία 506,66€ και ΦΠΑ 13% 65,87€). Ακολούθως εκδόθηκε η με αριθμ. /24-08-2021 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, ορθά επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα το πρόστιμο των 1.792,53€ ($3.519,18\text{€} \times 50\%$ και $65,87\text{€} \times 50\%$) για το εν λόγω φορολογικό έτος, ήτοι το 50% του φόρου που προκύπτει από τα μη εκδοθέντα στοιχεία ή επί της διαφοράς, καθώς αυτό ξεπερνά, στον υπό κρίση έλεγχο, το κατώτερο όριο των 500,00€, καθώς η προσφεύγουσα είναι υπόχρεη τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Β) Για το φορολογικό έτος 2020 α)η μη έκδοση Τιμολογίου Πώλησης ή άλλου φορολογικού στοιχείου σε τρεις (3) περιπτώσεις συνολικής αξίας 14.536,03€ (καθαρή αξία 12.863,74€ και ΦΠΑ 13% 1.672,29€) και β)η ανακριβής έκδοση Τιμολογίου Πώλησης ή άλλου φορολογικού στοιχείου σε δεκαέξι (16) περιπτώσεις συνολικής αξίας 524,31€ (καθαρή αξία 463,99€ και ΦΠΑ 13% 60,32€). Ακολούθως εκδόθηκε η με αριθμ. /24-08-2021 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, ορθά επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα το πρόστιμο των 866,31€ ($1.672,29\text{€} \times 50\%$ και $60,32\text{€} \times 50\%$) για το εν λόγω φορολογικό έτος, ήτοι το 50% του φόρου που προκύπτει από τα μη εκδοθέντα στοιχεία ή επί της διαφοράς, καθώς αυτό ξεπερνά, στον υπό κρίση έλεγχο, το κατώτερο όριο των 500,00€, καθώς η προσφεύγουσα είναι υπόχρεη τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Επειδή, τα εν λόγω πρόστιμα ξεπερνούν και αθροιστικά στον υπό κρίση έλεγχο το κατώτερο όριο των 500,00€, όπως ορίζεται και στο άρθρο 58^Α του Ν 4174/2013, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της από 30-09-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Μονοπρόσωπης Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης:

Φορολογικό Έτος 2019	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπ'αριθμ...../24-08-2021 Πράξη Επιβολής προστίμου άρθρου 58 ^Α Ν 4174/2013	1.792,53€	1.792,53€

Φορολογικό Έτος 2020	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπ'αριθμ...../24-08-2021 Πράξη Επιβολής προστίμου άρθρου 58 ^Α Ν 4174/2013	866,31€	866,31€

Φορολογική Περίοδος 01-01-2019 έως 31-12-2020	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπ'αριθμ...../24-08-2021 Πράξη Επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν 4174/2013	1.000,00€	1.000,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

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