



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 01.03.2022

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 350

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aaade.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), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 – ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015, της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015, της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016, της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους

2015, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 – ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015, την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015, την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016, την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 και την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 περ. στ' και 5 – ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα ασκούσα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το εμπόριο ενδυμάτων πρόστιμο ποσού 831,02 €, λόγω μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου τουλάχιστον σε μία περίπτωση, συνολικής καθαρής αξίας 3.324,09 €.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 1.433,34 €, λόγω μη έκδοσης (καθ' υποτροπή) φορολογικού στοιχείου για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. τουλάχιστον σε μία περίπτωση, συνολικής αξίας 7.665,24 € (καθαράς αξίας 6.231,90 € πλέον Φ.Π.Α. 1.433,34 €).

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 7.317,66 €, λόγω μη έκδοσης (καθ' υποτροπή) φορολογικού στοιχείου για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. τουλάχιστον σε μία περίπτωση, συνολικής αξίας 38.279,49 € (καθαράς αξίας 30.961,83 € πλέον Φ.Π.Α. 7.317,66 €).

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 5.289,53 €, λόγω μη έκδοσης (καθ' υποτροπή) φορολογικού στοιχείου για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. τουλάχιστον σε μία περίπτωση, συνολικής αξίας 27.329,26 € (καθαράς αξίας 22.039,73 € πλέον Φ.Π.Α. 5.289,53 €).

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 6.427,35 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 3.669,44 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 616,97 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 10.713,76 €, κατόπιν διαπίστωσης μη δηλωθέντων εσόδων ποσού 46.862,23 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 17.505,60 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 8.751,63 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 2.606,53 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 28.863,76 €, κατόπιν διαπίστωσης μη δηλωθέντων εσόδων ποσού 95.266,80 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 8.896,98 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 4.448,49 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 1.102,90 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 14.448,37 €, κατόπιν διαπίστωσης μη δηλωθέντων εσόδων ποσού 36.908,84 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 10.778,32 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 2.871,53 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 13.649,85 €, κατόπιν διαπίστωσης αδήλωτων φορολογητέων εκροών ποσού 46.862,23 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση κατά 336,72 € και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 22.154,22 €, κατόπιν διαπίστωσης αδήλων φορολογητέων εκρών ποσού 95.266,80 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 9.194,85 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 168,36 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 9.363,21 €, κατόπιν διαπίστωσης αδήλων φορολογητέων εκρών ποσού 36.908,84 €.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων για τους παρακάτω λόγους:

1) Πλημμελής κλήση σε προηγούμενη ακρόαση. Στις ενότητες 5.2 τόκοι, 5.3 εμβάσματα – μεταφορές πίστωσης και 5.5 στοιχεία φορολογικών ταμειακών μηχανών της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ μνημονεύονται έτερα στοιχεία που έλαβε υπόψη της η Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ χωρίς να τα γνωστοποιήσει με το σημείωμα διαπιστώσεων, προκειμένου η προσφεύγουσα να εκφέρει τις απόψεις της λαμβάνοντας υπόψη και τα εν λόγω στοιχεία.

2) Σφάλματα της έκθεσης ελέγχου. Έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας. Δεν αξιοποιήθηκαν ουδόλως και δεν εμφανίζονται πουθενά στοιχεία σχετικά με τις επιστροφές εμπορευμάτων για την διαμόρφωση των πωλήσεων. Η επιστροφή του τιμήματος θα γινόταν μέσω τραπέζης. Ανεξάρτητα από το αν πραγματοποιήσει σχετικό έμβασμα, η επιστροφή του ρούχου γεννά ενοχική υποχρέωση επιστροφής τιμήματος και επομένως αναδιαμόρφωση εσόδων και Φ.Π.Α. εκρών.

3) Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εκπλήρωση των διατάξεων του άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013 στις πράξεις με αριθ., και Δεν πρόκειται για εκ νέου διάπραξη της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

Επειδή, το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα

σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, το άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), προβλέπει: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον 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 παρ. 1.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές

παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**1.** Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. **2.** Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου. ...»

Επειδή, το ΣτΕ έχει κρίνει ότι, εφόσον ο αιτών την ακύρωση διοικητικής πράξης λόγω μη κλήσης του σε ακρόαση δεν προβάλλει στοιχεία που θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε διαφορετικό αποτέλεσμα από αυτό που διαμόρφωσε η τελικώς εκδοθείσα πράξη, αναφέροντας τους σχετικούς ισχυρισμούς στο εισαγωγικό της δίκης δικόγραφο, ο σχετικός λόγος ακύρωσης απορρίπτεται ως αλυσιτελής (ΣτΕ Ολ 4447 /2012, 3382/2010).

Εξάλλου, εφόσον προβλέπεται ενδικοφανής διαδικασία, το πέρας της οποίας ορίζει και το σημείο της λήξης της διοικητικής διαδικασίας, η παράλειψη της προηγούμενης ακρόασης του διοικουμένου «καλύπτεται», αφού αυτός είχε την ευκαιρία να διατυπώσει τους κρίσιμους ισχυρισμούς του κατά τον έλεγχο της διοικητικής πράξης από τη διοίκηση (ΣτΕ 4918/2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η αρμόδια φορολογική αρχή, κοινοποίησε νόμιμα, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4174/2013, στην προσφεύγουσα, το με αριθ. σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φορολογικών περιόδων 01/01-31/12/2015, 01/01-31/12/2016 και 01/12-31/12/2017.

Η προσφεύγουσα υπέβαλε τις απόψεις της στη φορολογική αρχή με το υπ' αριθ. πρωτ. υπόμνημά της, που λήφθηκαν υπόψη ωστόσο δεν τροποποίησαν τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Στη συνέχεια, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 Ν. 4174/2013, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Οι ενότητες 5.2 τόκοι, 5.3 εμβάσματα – μεταφορές πίστωσης και 5.5 στοιχεία φορολογικών ταμειακών μηχανών της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ που δεν συμπεριλαμβάνονται στο σημείωμα διαπιστώσεων αφορούν τους τόκους που δηλώθηκαν ως εισόδημα από την προσφεύγουσα, τα εμβάσματα που απέστειλε η ίδια προς τους

συναλλασσόμενους με τους οποίους έχει ενδοκοινοτικές συναλλαγές (αποκτήσεις) και τα στοιχεία των φορολογικών ταμειακών μηχανών της. Καμιά διαφορά δεν προέκυψε από τον έλεγχο αναφορικά με τα εν λόγω δεδομένα και δεν επηρεάστηκε ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης στο εισόδημα και στο Φ.Π.Α..

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν τηρήθηκε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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, με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι: «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 εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, με το άρθρο 34 του ν. 4174/2013 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. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.»

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ως ισχύει από 01/01/2015, ορίζεται ότι: «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... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 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, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή εδράζεται επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, συνταχθείσας από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 21 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. ...»

Επειδή, με το άρθρο 1 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: « Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" (Φ.Π.Α.) σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου.»

Επειδή, με το άρθρο 2 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, ...»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η ελέγχουσα φορολογική αρχή προέβη σε αντιπαραβολή των συνολικών εισπράξεων από την ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας με τα εκδοθέντα παραστατικά εσόδων. Ειδικότερα έλαβε υπόψη της το σύνολο των πληρωμών που γίνονταν με αντικαταβολές μέσω της εταιρείας ταχυμεταφορών, τα ποσά που εισπράχθηκαν με συναλλαγές μέσω καρτών πληρωμής και τα ποσά που εισπράχθηκαν μέσω καταθέσεων από τρίτους (εμβασμάτων). Αντιπαραβάλλοντας τις συνολικές εισπράξεις ανά έτος με τα εκδοθέντα παραστατικά εσόδων προέκυψαν τα κάτωθι:

2015 Συνολικές εισπράξεις (Α)					
ΤΡΟΠΟΣ	ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α. 23%	Φ.Π.Α. 24%	ΣΥΝΟΛΟ
Αντικαταβολή	01/01/2015-16/10/2015	119.876,82	27.571,68		147.448,50
Κάρτες πληρωμών		3.102,44	713,56		3.816,00
Εμβάσματα		221,95	51,05		273,00
Σύνολο		123.201,21	28.336,29		151.537,50
Αντικαταβολή	17/10/2015-31/12/2015	43.985,37	10.116,63		54.102,00
Κάρτες πληρωμών		4.512,76	1.037,93		5.550,69
Εμβάσματα		626,98	144,21		771,19
Σύνολο		49.125,11	11.298,77		60.423,88
	Σύνολο 2015	172.326,32	39.635,06		211.961,38
2015 Εκδοθέντα παραστατικά εσόδων (Β)					
Στοιχεία λιανικής	01/01/2015-16/10/2015	83.109,35	19.115,05		102.224,40
Στοιχεία χονδρικής		901,30	207,30		1.108,60
Σύνολο εσόδων		84.010,65	19.322,45		103.333,10
Στοιχεία λιανικής	17/10/2015-31/12/2015	40.942,84	9.416,85		50.359,69
Στοιχεία χονδρικής		510,60	117,44		628,04
Σύνολο εσόδων		41.453,44	9.534,29		50.987,73
	Σύνολο 2015	125.464,09	28.856,74		154.320,83
ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΝ-ΕΚΔΟΘΕΝΤΩΝ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ 2015 (Α-Β)					
Εισπράξεις	01/01/2015-16/10/2015	123.201,21	28.336,29		151.537,50
Έσοδα-στοιχεία		84.010,65	19.322,05		103.333,70
Μη έκδοση		39.190,56	9.013,83		48.204,39
Εισπράξεις	17/10/2015-31/12/2015	49.125,11	11.298,78		60.423,89
Έσοδα-στοιχεία		41.453,44	9.534,29		50.987,73
Μη έκδοση		7.671,67	1.764,48		9.436,15

Σύνολο μη έκδοσης 2015	46.862,23	10.778,31	0,00	57.640,54
-------------------------------	------------------	------------------	-------------	------------------

2016 Συνολικές εισπράξεις (Α)					
ΤΡΟΠΟΣ	ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α. 23%	Φ.Π.Α. 24%	ΣΥΝΟΛΟ
Αντικαταβολή	01/01/2016-31/05/2016	82.577,96	18.992,94		101.570,90
Κάρτες πληρωμών		9.485,45	2.181,653		11.667,10
Εμβάσματα		1.115,14	256,48		1371,62
Σύνολο		93.178,55	21.431,07		114.609,62
Αντικαταβολή	01/06/2016-31/12/2016	128.278,54		30.786,85	159.065,39
Κάρτες πληρωμών		15.710,08		3.770,42	19.480,50
Εμβάσματα		1.193,55		286,45	1480,00
Σύνολο		145.182,17		34.843,72	180.025,90
Σύνολο 2016		238.360,72	21.431,07	34.843,72	294.635,51
2016 Εκδοθέντα παραστατικά εσόδων (Β)					
Στοιχεία λιανικής	01/01/2016-31/05/2016	55.725,14	12.816,78		68.541,92
Στοιχεία χονδρικής		143,9	33,10		177,00
Σύνολο εσόδων		55.869,04	12.849,88		68.718,92
Στοιχεία λιανικής	01/06/2016-31/12/2016	86.897,48		20.855,40	107.752,88
Στοιχεία χονδρικής		327,4		78,58	405,98
Σύνολο εσόδων		87.224,88		20.933,97	108.158,85
Σύνολο 2016		143.093,92	13.014,68	21.591,85	177.700,45
ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΝ-ΕΚΔΟΘΕΝΤΩΝ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ 2016 (Α-Β)					
Εισπράξεις	01/01/2016-31/05/2016	93.178,55	21.431,07		114.609,62
Έσοδα-στοιχεία		55.869,04	12.849,88		68.718,92
Μη έκδοση		37.309,51	8.581,19		45.890,70
Εισπράξεις	01/06/2016-31/12/2016	145.182,17		34.843,72	180.025,89
Έσοδα-στοιχεία		87.224,88		20.933,97	108.158,85
Μη έκδοση		57.957,29		13.909,75	71.867,04
Σύνολο μη έκδοσης 2016		95.266,80	8.581,19	13.909,75	117.757,74

2017 Συνολικές εισπράξεις (Α)					
ΤΡΟΠΟΣ	ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α. 23%	Φ.Π.Α. 24%	ΣΥΝΟΛΟ
Αντικαταβολή	01/01/2017-31/12/2017	68.751,61		16.500,39	85.252,00
Κάρτες πληρωμών		8.348,71		2.003,69	10.352,40
Εμβάσματα		357,02		85,68	442,70
Σύνολο 2017		77.457,34	0,00	18.589,76	96.047,10
2017 Εκδοθέντα παραστατικά εσόδων (Β)					
Στοιχεία λιανικής	01/01/2017-31/12/2017	39.474,13		9.473,79	48.947,92
Στοιχεία χονδρικής		1.074,37		257,85	1.332,22
Σύνολο 2017		40.548,50	0,00	9.731,64	50.280,14
ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΝ-ΕΚΔΟΘΕΝΤΩΝ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ 2017 (Α-Β)					
Εισπράξεις	01/01/2017-31/12/2017	77.457,34		18.589,76	96.047,10
Έσοδα-στοιχεία		40.548,50		9.731,64	50.280,14
Σύνολο μη έκδοσης 2017		36.908,84	0,00	8.858,12	45.766,96

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι εσφαλμένα δεν λήφθηκαν υπόψη από τη φορολογική αρχή οι επιστροφές των εμπορευμάτων απορρίπτεται ως παρελκυστικά προβαλλόμενος καθόσον η φορολογική αρχή στηρίχτηκε στις πραγματικές εισπράξεις που είχε η προσφεύγουσα αλλά απορριπτέος είναι και ο επιμέρους ισχυρισμός της ότι έπρεπε να ληφθούν υπόψη ποσά επιστρεπτέα προς πελάτες της λόγω επιστροφής των αντίστοιχων εμπορευμάτων, που αόριστα επικαλείται.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 58^A παρ. 1 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, με την ΠΟΛ.1112/2016 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 58Α του ν.4174/2013 και διευκρινίστηκε ότι προβλέπεται πλέον ένα ελάχιστο ύψος προστίμου για το σύνολο των παραβάσεων μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ή λήψης φορολογικών στοιχείων της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α, ανά φορολογικό έλεγχο, ενώ σε περίπτωση υποτροπής ορίζεται η προσαύξηση των προστίμων αυτών. Ειδικότερα, με τις ανωτέρω διατάξεις ορίζεται ότι στην περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς φορολογικού 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 φόρου λόγω έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου, 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.

Επειδή, με την παράγραφο 1 του άρθρου 58Α του ν.4174/2013 προβλέπεται σε σχέση με τα πρόστιμα που επιβάλλονται σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, πρόστιμο 50% επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς και αναλόγως της υποχρέωσης τήρησης από τον φορολογούμενο απλογραφικού ή διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, κατώτερο ύψος αυτών των 250€ και 500€ αντιστοίχως, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο. Σε περίπτωση εκ νέου διάπραξης ή κάθε επόμενης διάπραξης της ίδιας, ως άνω, παράβασης, κατά τα ειδικώς οριζόμενα, προβλέπεται προσαύξηση, κατά τα αναφερόμενα ποσοστά, των προστίμων επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, καθώς και κατώτερα όρια αυτών, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, αναλόγως της υποχρέωσης τήρησης από τον φορολογούμενο απλογραφικού ή διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Η υποτροπή, η οποία αφορά τις πράξεις που εκδίδονται σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις που θεσπίζει το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α του ν.4174/2013, κατά τη γραμματική διατύπωση της διάταξης, καθώς οι φορολογικές διατάξεις επιβολής κυρώσεων είναι στενά ερμηνευτέες, προϋποθέτει την διάπραξη (τέλεση) της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης η οποία διαπιστώνεται στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου. Η έννοια της υποτροπής προϋποθέτει ότι ο φορολογούμενος έλαβε γνώση της παραβατικής συμπεριφοράς του με την έκδοση της αρχικής πράξης επιβολής προστίμου και ακολούθως, έχει την υποχρέωση φορολογικής συμμόρφωσης καθ' υπόδειξη της ελεγκτικής αρχής, ώστε ο τελευταίος να γνωρίζει εκ των προτέρων την παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας και τον τρόπο προσδιορισμού του προστίμου. Επομένως, κρίσιμο στοιχείο για την συντέλεση της υποτροπής είναι η ημερομηνία της εκ νέου διάπραξης (τέλεσης) της ίδιας παράβασης να ανάγεται σε ημερομηνία ή περίοδο μεταγενέστερη του χρόνου έκδοσης της αρχικής πράξης και όχι πέραν της πενταετίας από την ημερομηνία έκδοσης αυτής.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι επιβλήθηκε η υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015, η υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016 και η υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α..

Ακολούθως, με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015, την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α

παρ. 1 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016 και την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα καθ' υποτροπή πρόστιμο του άρθρου 58Α ν.4174/2013, που ανάγονται σε περιόδους που δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία κατά τα έτη 2015, 2016 και 2017, ήτοι σε χρόνο προγενέστερο της ημερομηνίας έκδοσης των αρχικών πράξεων (...../2020). Συνεπώς, ο χρόνος διάπραξης των παραβάσεων είναι προγενέστερος του χρόνου έκδοσης των αρχικών πράξεων και επομένως, η ελεγκτική αρχή εσφαλμένα υπήγαγε την επιβολή του οριζόμενου από την παρ. 1 του άρθρου 58Α του ν.4174/2013 προστίμου στις καθ' υποτροπή επιβαλλόμενες κυρώσεις δίχως να πληρούνται οι προβλεπόμενες προϋποθέσεις.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί εσφαλμένου καταλογισμού υποτροπής στην επιβολή προστίμου με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015, την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016 και την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, έχει νομικό έρεισμα, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ και ειδικότερα

την τροποποίηση της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015, της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016 και της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017,

την επικύρωση της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 – ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ.

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

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015

Πρόστιμο	831,02€
----------	---------

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^A ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο	1.433,34€	716,67€

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^A ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο	7.317,66€	3.658,83€

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^A ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο	5.289,53€	2.644,77€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015

Διαφορά φόρου	6.427,35€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	3.669,44€
Εισφορά αλληλεγγύης	616,97€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	10.713,76€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016

Διαφορά φόρου	17.505,60€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	8.751,63€
Εισφορά αλληλεγγύης	2.606,53€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	28.863,76€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017

Διαφορά φόρου	8.896,98€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	4.448,49€
Εισφορά αλληλεγγύης	1.102,90€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	14.448,37€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015

Διαφορά φόρου	10.778,32€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	2.871,53€
Σύνολο φόρου για καταβολή	13.649,85€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016

Διαφορά φόρου	22.154,22€
Σύνολο φόρου για καταβολή	22.154,22€
Μείωση υπόλοιπου φόρου για έκπτωση	336,72€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017

Διαφορά φόρου	9.194,85€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	168,36€
Σύνολο φόρου για καταβολή	9.363,21€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

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.