ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 12.01.2023

Αριθμός απόφασης: 137

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
Ταχ. Δ/νση : Αθ. Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α΄ 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.,

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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

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

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β΄ 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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 εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ ....., κατά των υπ' αριθ. ....., ..., ... και ..... πράξεων

επιβολής προστίμου άρθρου 58^{A} παρ. 1 ν. 4174/2013 φορολογικών ετών 2017, 2018, 2019 και 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ. ....., ..., ... και ..... πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 58^{A} παρ. 1 ν. 4174/2013 φορολογικών ετών 2017, 2018, 2019 και 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Το με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ..... ΕΙ 2023 ΕΜΠ/..... συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.

7. Το με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ..... ΕΙ 2023 ΕΜΠ/..... συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.

8. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

9. 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 εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα καθώς και των με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ..... ΕΙ 2023 ΕΜΠ/..... Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ..... ΕΙ 2023 ΕΜΠ/..... συμπληρωματικών υπομνημάτων και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. ..... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^{A} παρ. 1 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο απολυμαντικών πρόστιμο ποσού 7.640,47 €, κατόπιν διαπίστωσης μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., συνολικής προκύπτουσας διαφοράς καθαρής αξίας ποσού 71.766,25 € και Φ.Π.Α. ποσού 15.280,94 €.

Με την υπ' αριθ. ..... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^{A} παρ. 1 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 9.626,36 €, κατόπιν διαπίστωσης μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., συνολικής προκύπτουσας διαφοράς καθαρής αξίας ποσού 99.435,53 € και Φ.Π.Α. ποσού 19.252,72 €.

Με την υπ' αριθ. ..... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^{A} παρ. 1 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 8.204,47 €, κατόπιν διαπίστωσης μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., συνολικής προκύπτουσας διαφοράς καθαρής αξίας ποσού 86.632,14 € και Φ.Π.Α. ποσού 16.408,93 €.

Με την υπ' αριθ. ..... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^{A} παρ. 1 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 3.826,15 €, κατόπιν διαπίστωσης μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., συνολικής προκύπτουσας διαφοράς καθαρής αξίας ποσού 40.656,52 € και Φ.Π.Α. ποσού 7.652,30 €.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί της από ..... έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ – Δ΄ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΛΑΜΙΑΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. ..... εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Κατά την διάρκεια του ελέγχου εντοπίστηκε και κατασχέθηκε μία ατζέντα – ημερολόγιο έτους 2020 με οικονομικά στοιχεία καθώς και δεκαέξι (16) σελίδες εκτυπωμένες από Η/Υ όπου αναγράφονται σε ξεχωριστές στήλες ανά ημέρα τα έσοδα, τα έξοδα και το υπόλοιπο του ταμείου της προσφεύγουσας οντότητας. Σε συνέχεια της ως άνω εντολής ελέγχου, εκδόθηκε στην ..... η υπ' αριθ. ..... εντολή – ελέγχου έρευνας του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ – Δ΄ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΛΑΜΙΑΣ προκειμένου να γίνει επεξεργασία των κατασχεθέντων – δυνάμει της υπ' αριθ. ..... κατασχετήριας έκθεσης βιβλίων – στοιχείων – αρχείων.

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

1) Οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου είναι νόμω και ουσία αβάσιμες και αναιτιολόγητες και αντιβαίνουν ευθέως στις ισχύουσες διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.). Ουδέποτε η εταιρία υπέπεσε στην καταλογιζόμενη παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

2) Παράνομα, εσφαλμένα και απολύτως αβάσιμα χρησιμοποιήθηκε ως «ανεπίσημο στοιχείο» για τη στοιχειοθέτηση της παράβασης το ιδιωτικό ημερολόγιο (ατζέντα) υπαλλήλου της επιχείρησης. Το περιεχόμενο αυτής της ιδιωτικής ατζέντας σε καμία περίπτωση δεν δύναται να αποτελέσει νομίμως, έμμεση, απόδειξη εισπράξεων και να στηρίξει επαρκώς φορολογική παράβαση.

3) Παράνομα και εσφαλμένα εξέλαβε τα επίμαχα χρηματικά ποσά ως εισπραχθείσες αμοιβές άνευ εκδόσεως φορολογικού παραστατικού, ενώ αυτά αφορούσαν προβλεπόμενες εισπράξεις και κατά το μεγαλύτερο μέρος εξοφλήσεις οφειλών πελατών της επιχείρησης από προγενέστερες χρήσεις. Η κατά μήνα απόκλιση μεταξύ των δηλωθέντων εσόδων και του αναγραφόμενου ποσού στο κατασχεθέν φύλλο συνίσταται ακριβώς στο γεγονός αυτό.

4) Παράνομος ο καταλογισμός παράβασης μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου και η επιβολή του συναφούς προστίμου επί τη βάσει ενός αριθμού σε ένα ημερολόγιο, χωρίς ενδελεχή έλεγχο και στοιχειοθέτηση της παράβασης ανά περίπτωση.

5) Έλλειψη αιτιολογίας – αοριστία της καταλογιζόμενης παράβασης.

6) Το πόρισμα του ελέγχου και ο καταλογισμός προσκρούουν ευθέως στην αρχή της αναλογικότητας.

7) Παράβαση ουσιώδους τύπου. Τυπικά πλημμελής η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου. Η εντολή ελέγχου βάσει της οποίας πραγματοποιήθηκε το σύνολο των ελεγκτικών επαληθεύσεων αφορούσε τη διενέργεια μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, ο οποίος ωστόσο ουδέποτε έλαβε χώρα. Αφαιρέθηκε παράνομα, δια κατασχέσεως, ιδιωτική ατζέντα – ημερολόγιο υπαλλήλου της εταιρείας, η οποία βρισκόταν στον χώρο εργασίας, και δη ως ανεπίσημο έγγραφο της εταιρείας. Επιπλέον, η απομάκρυνση των κατασχεθέντων από τις εγκαταστάσεις θα ήταν σύμφωνη με τον νόμο μόνο σε περίπτωση που αδυνατούσε η εταιρεία να προσκομίσει στον έλεγχο αληθή και ακριβή αντίγραφά τους, τα οποία πάντως και πάλι θα έπρεπε να επιστραφούν κατόπιν παρόδου χρονικού διαστήματος δέκα το πολύ ημερών.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 10 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. 1 και 2 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. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε

περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 24 παρ. 3 και 4 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών. 4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλείται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «6. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου της Φορολογικής Διοίκησης. Ο οριζόμενος υπάλληλος δεν δύναται να μετακινεί βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεσή του σε άλλο τόπο, εκτός εάν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 24. Σε αυτή την περίπτωση, τα έγγραφα και στοιχεία είναι δυνατόν να απομακρυνθούν από τις εγκαταστάσεις έναντι απόδειξης παραλαβής και επιστρέφονται στον φορολογούμενο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται ανάλογα τα αναφερόμενα στο άρθρο 24 παρ. 4 του Κώδικα.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 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. …»

Επειδή, σύμφωνα 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, 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 ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

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

Επειδή, 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 τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, βάσει όλων των ανωτέρω είναι στην απόλυτη δικαιοδοσία του ελέγχου να ζητά και να ερευνά οποιοδήποτε έγγραφο βρίσκεται μέσα στον επαγγελματικό χώρο, να διενεργεί έλεγχο σε λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων, να θέτει ερωτήσεις στο φορολογούμενο ή και σε τρίτα πρόσωπα και να ερευνά εγκαταστάσεις.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα διαλαμβανόμενα στην από ..... έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, Υποδιεύθυνσης Δ΄ Λαμίας, οι ελεγκτές κατά τη διενέργεια του μερικού επιτόπιου προληπτικού φορολογικού ελέγχου στην έδρα της προσφεύγουσας κατέσχεσαν όχι μόνο την ατζέντα – ημερολόγιο του έτους 2020, αλλά και δεκαέξι σελίδες (16) εκτυπωμένες από ηλεκτρονικό πρόγραμμα που τηρεί η προσφεύγουσα για την παρακολούθηση του ταμείου και της απόδοσης των υπαλλήλων της. Συντάχθηκε η σχετική με αριθμ. ..... έκθεση κατάσχεσης βιβλίων – στοιχείων – ανεπίσημων αρχείων, αντίγραφο της οποίας κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα. Τα δε κατασχεθέντα ανεπίσημα στοιχεία εντοπίστηκαν από τους ελεγκτές εντός της έδρας της προσφεύγουσας (στο γραφείο).

Συνεπώς κάθε αντίθετος ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το επίμαχο ημερολόγιο δήθεν αποτελεί «ιδιωτικό αντικείμενο» υπαλλήλου της επιχείρησης και ότι σε καμία περίπτωση δεν ανήκει στην εταιρία είναι αναπόδεικτος και απορρίπτεται. Περαιτέρω, οι ελεγκτές διαπίστωσαν ότι τα εκτυπωμένα φύλλα Α4 από το πρόγραμμα excel έφεραν όλα τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα ενός προγράμματος με σκοπό την παρακολούθηση της λειτουργίας της προσφεύγουσας επιχείρησης και συγκεκριμένα του ταμείου της επιχείρησης και της απόδοσης - επίδοσης των υπαλλήλων αυτής ανά βδομάδα και επιπλέον συσχετίζονταν τα ποσά που αναφέρονταν στα εκτυπωμένα φύλλα Α4

και τις χειρόγραφες σημειώσεις της ατζέντας. Για το λόγο αυτό, προκειμένου να διαφυλαχθεί η αποδεικτική αξία του περιεχομένου τους, προχώρησαν στην κατάσχεση αυτών των ανεπίσημων στοιχείων (ήτοι στοιχείων που δεν προβλέπεται η τήρησή τους από τη φορολογική νομοθεσία), σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στη διάταξη του άρθρου 24 παρ. 3 του Κ.Φ.Δ., συντάσσοντας σχετική έκθεση κατάσχεσης. Άλλωστε, στην προσπάθειά της η προσφεύγουσα να αποδομήσει τις διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου που θεώρησε τη διαφορά των ποσών που προέκυψαν από τα ανεπίσημα στοιχεία σε σχέση με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας ως εισπράξεις για τις οποίες δεν εκδόθηκαν φορολογικά παραστατικά πέφτει σε αντιφάσεις, ειδικότερα από τη μία ισχυρίζεται ότι δεν μπορεί να γνωρίζει τι απεικονίζουν τα νούμερα στην επίμαχη ατζέντα, από την άλλη ισχυρίζεται ότι τα επίμαχα ποσά αποτελούν κατά το μεγαλύτερο μέρος τους εξοφλήσεις οφειλών πελατών της προσφεύγουσας από προγενέστερες χρήσεις.

Περαιτέρω, η με ημερομηνία εκτύπωσης ..... κατάσταση υπολοίπου πελατών της που συνυποβάλλει η προσφεύγουσα με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή της δεν δύναται σε καμία περίπτωση να αποτελέσει απόδειξη του ισχυρισμού της ότι τα επίμαχα χρηματικά ποσά που αναγράφονται στα ανεπίσημα κατασχεθέντα στοιχεία δεν αποτελούν εισπραχθείσες αμοιβές άνευ εκδόσεως φορολογικού παραστατικού, αλλά προβλέψεις εισπράξεων και κατά το μεγαλύτερο μέρος τους εξοφλήσεις οφειλών πελατών της επιχείρησης από προγενέστερες χρήσεις και να αποδομήσει το πόρισμα του ελέγχου, καθότι ουδέν ασφαλές συμπέρασμα για την αιτιολόγηση των επίμαχων εισπράξεων μπορεί να συναχθεί εξ αυτής. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα δεν προσδιορίζει ποια συγκεκριμένα είναι τα φορολογικά παραστατικά (ανά είδος, αριθμό και ημερομηνία έκδοσης) που εκδόθηκαν σε προγενέστερες χρήσεις επί πιστώσει και σχετίζονται με τις επίμαχες εισπράξεις. Από τις προσκομισθείσες επιμέρους – αποσπασματικές καρτέλες πελατών και αποδείξεις είσπραξης (με τα υποβληθέντα συμπληρωματικά υπομνήματα) δεν αιτιολογούνται και δεν προκύπτουν οι συνολικές προκύπτουσες διαφορές ούτε καταδεικνύεται πώς μεταβάλλονται αυτές από χρονιά σε χρονιά, και γενικότερα δεν εξάγονται ασφαλή συμπεράσματα. Περαιτέρω, όπως προκύπτει από τις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις της προσφεύγουσας στο Γ.Ε.ΜΗ. (αριθ. πρωτ. καταχώρισης ....., ... και .....) ενώ ο κύκλος εργασιών της έχει μικρές διαφοροποιήσεις, οι εμπορικές της απαιτήσεις συνεχώς αυξάνονται από χρονιά σε χρονιά γεγονός που αποδομεί τους ισχυρισμούς της ότι υφίστανται εξοφλήσεις οφειλών πελατών της επιχείρησης από προγενέστερες χρήσεις:

Λήξη έτους	31/12/2016	31/12/2017	31/12/2018	31/12/2019	31/12/2020
Κύκλος εργασιών	428.562,59€	427.197,56€	436.534,61€	473.538,77€	450.169,54€
Εμπορικές απαιτήσεις	288.604,34€	305.845,39€	314.811,77€	347.464,84€	351.709,65€

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι έχει εκδώσει το σύνολο των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, αλλά και των λοιπών φορολογικών στοιχείων εσόδου για όλες τις πραγματοποιηθείσες εκ μέρους της υπηρεσίες τυγχάνει απορριπτέος ως αναπόδεικτος.

Επιπλέον, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, Υποδιεύθυνση Δ΄ Λαμίας, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, προέβη σε αντιπαραβολικό έλεγχο των αξιών που καταγράφονταν στην κατασχεθείσα ατζέντα και στις δηλωθείσες εκροές στις υποβληθείσες από την προσφεύγουσα δηλώσεις Φ.Π.Α. κατά το χρονικό διάστημα 01/01/2017 έως και 31/7/2020 προκειμένου να διαπιστωθεί εάν για τις μηνιαίες εισπράξεις που αναγράφονταν στα ανεπίσημα στοιχεία που κατασχέθηκαν είχαν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία λαμβάνοντας υπόψη επιπλέον τη διαφοροποίηση των συντελεστών Φ.Π.Α. στα προϊόντα που εμπορεύεται ή στις υπηρεσίες που παρέχει καταλήγοντας στο συμπέρασμα ότι η προσφεύγουσα κατά το χρονικό διάστημα από 01/01/2017 έως 31/07/2020 (43 μήνες) δεν εξέδωσε τουλάχιστον σαράντα τρία (43) τιμολόγια ή άλλα φορολογικά στοιχεία εσόδων, για παρασχεθείσες υπηρεσίες υγιεινής ή πώληση εμπορευμάτων σε άγνωστο αριθμό πελατών συνολικής αξίας 357.085,33 € συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. 13% και 24% κατά παράβαση των διατάξεων του Ν. 4308/2014. Ως εκ τούτου, διενεργήθηκαν όλες οι απαιτούμενες ελεγκτικές διασταυρώσεις, στην δε οικεία έκθεση ελέγχου προσδιορίζεται το χρονικό διάστημα κατά το οποίο έλαβε χώρα η διαπιστωθείσα παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων (01/01/2017 – 31/12/2020, ήτοι 43 μήνες), περιγράφονται τα πραγματικά περιστατικά που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη παράβαση, προσδιορίζεται ο αριθμός των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων (ήτοι 43 Α.Λ.Π.) και πραγματοποιήθηκε αναλογικός προσδιορισμός του Φ.Π.Α. στις διαφορές που προέκυψαν, κατ' αντιστοιχία των υποβληθεισών δηλώσεων Φ.Π.Α. της προσφεύγουσας. Συνεπώς, η φορολογική αρχή απέδειξε πέραν πάσης αμφιβολίας, τη διαπιστούμενη παράβαση, οι δε ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί πλημμελούς καταλογισμού στην προκειμένη περίπτωση χωρίς ενδελεχή έλεγχο καθώς και περί έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, η φορολογική αρχή, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των προστίμων, αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως. Άλλωστε, δεν εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και την συνδρομή των τασσόμενων υπό του νόμου προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου που προκύπτουν σε κάθε ελεγχόμενη φορολογία.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το πρόστιμο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση δυνάμει της με αριθμ. ..... εντολής ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, Δ΄ Υποδιεύθυνσης Λαμίας διενεργήθηκε από ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, Υποδιεύθυνση Δ΄ Λαμίας την ....., ημέρα ..... και ώρα ....., μερικός επιτόπιος (προληπτικός) έλεγχος στην έδρα της προσφεύγουσας εταιρίας για τη διαπίστωση της εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.). Κατά τη διενέργεια του ως άνω ελέγχου καταλογίστηκε εις βάρος της

προσφεύγουσας παράβαση μη έκδοσης δύο (2) παραστατικών πώλησης εμπορευμάτων και συνετάγη σχετικά η με αριθμ. αναφοράς ..... Έκθεση Εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 και Ν. 4174/2013 της ίδιας ως άνω υπηρεσίας. Συνεπώς, απορρίπτεται ως αβάσιμος ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ουδέποτε έλαβε χώρα μερικός επιτόπιος φορολογικός έλεγχος στην έδρα της.

Επειδή, περαιτέρω, κατά τη διενέργεια του ανωτέρω μερικού επιτόπιου προληπτικού ελέγχου εντοπίστηκε μια Ατζέντα – Ημερολόγιο Έτους 2020 με το λογότυπο της εταιρίας ..... με οικονομικά/συγκριτικά στοιχεία των ελεγχόμενων ετών 2017, 2018, 2019 και 2020, καθώς και δεκαέξι (16) σελίδες εκτυπωμένες από Η/Υ που αναγράφονται σε ξεχωριστές στήλες ανά ημέρα τα έσοδα, τα έξοδα και το υπόλοιπο του ταμείου της προσφεύγουσας. Από δε την επιτόπια επισκόπηση και αντιπαραβολή των δεδομένων των προαναφερόμενων ανεπίσημων στοιχείων διαπιστώθηκε συσχετισμός μεταξύ τους, όπως προαναφέρθηκε και αυτά κατασχέθηκαν δυνάμει της με αριθμ. ..... έκθεσης κατάσχεσης βιβλίων – στοιχείων – αρχείων των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, Δ΄ Υποδιεύθυνση Λαμίας, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών. Εν συνεχεία, εκδόθηκε η με αριθμ. ..... εντολή διενέργειας ελέγχου – έρευνας επεξεργασίας των κατασχεθέντων ως άνω ανεπίσημων αρχείων σε συνάρτηση με τα επίσημα στοιχεία/βιβλία της προσφεύγουσας, τα οποία απεστάλησαν από την προσφεύγουσα κατόπιν της με αριθμ. ..... Πρόσκλησης να θέσει στη διάθεση της ελεγκτικής αρχής τα λογιστικά της αρχεία.

Ως εκ τούτου, λαμβάνοντας υπόψη όλα όσα ανωτέρω αναφέρθηκαν ο μερικότερος ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί δήθεν παράνομης κατάσχεσης της επίμαχης ατζέντας/ημερολογίου είναι απορριπτέος ως νόμω και ουσία αβάσιμος, όπως ομοίως απορριπτέος τυγχάνει και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η εν λόγω κατάσχεση έλαβε χώρα χωρίς να διαπιστωθεί η παραμικρή φορολογική παράβαση διότι, η εν λόγω ατζέντα και τα εκτυπωμένα δεκαέξι (16) φύλλα excel κατασχέθηκαν από τους ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, Δ΄ Υποδιεύθυνση Λαμίας αφού προηγήθηκε επιτόπια επισκόπηση και αντιπαραβολή των δεδομένων των προαναφερόμενων ανεπίσημων στοιχείων και διαπιστώθηκε συσχετισμός μεταξύ τους σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην από ..... έκθεση ελέγχου της εν λόγω υπηρεσίας. Αβάσιμος είναι και ο επί μέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι έπρεπε να της επιστραφούν τα κατασχεθέντα εντός διαστήματος δέκα το πολύ ημερών καθόσον η κατάσχεση πραγματοποιείται βάσει των διατάξεων του άρθρου 24 παρ. 3 του ν. 4174/2013, ενώ οι διατάξεις που επικαλείται η προσφεύγουσα αναφέρονται στο άρθρο 25 παρ. 6 του ν. 4174/2013 οι οποίες δεν έχουν εφαρμογή στην προκειμένη περίπτωση.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ. ...../..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ .....

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

Υπ' αριθ. ..... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^{Α} παρ. 1 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017

Πρόστιμο	7.640,47€

Υπ' αριθ. ..... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^{Α} παρ. 1 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018

Πρόστιμο	9.626,36€

Υπ' αριθ. ..... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^{Α} παρ. 1 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019

Πρόστιμο	8.204,47€

Υπ' αριθ. ..... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^{Α} παρ. 1 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2020

Πρόστιμο	3.826,15€

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.