



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10 Θεσσαλονίκη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

Θεσσαλονίκη, 18-10-2023
Αριθμός Απόφασης: 889

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α.** του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β.** του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

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

4. Την από και με αρ. πρωτ. ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή της, κατά: **α)** της με αρ. πράξης επιβολής προστίμου άρ. 58Α του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017, **β)** της με αρ. πράξης επιβολής προστίμου άρ. 58Α του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2018, **γ)** της με αρ. πράξης επιβολής προστίμου άρ. 58Α του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2019 και **δ)** της με αρ. πράξης επιβολής προστίμου άρ. 58Α του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8', όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αρ. πρωτ. ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής της, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αρ. πράξη επιβολής προστίμου άρ. 58Α του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ασκούσας ατομική επιχείρηση (λιανικό εμπόριο ενδυμάτων), πρόστιμο ύψους **40.015,51€**, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων (αποδείξεων λιανικής πώλησης ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων) σε άγνωστο αριθμό περιπτώσεων για πωλήσεις εμπορευμάτων καθαρής αξίας 333.462,60€ πλέον Φ.Π.Α. 80.031,02€, ήτοι συνολικής αξίας 413.493,62€, κατά παράβαση των άρ. 1, 3, 5, 8-13 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ).

-Με την υπ' αρ. πράξη επιβολής προστίμου άρ. 58Α του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2018 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους **45.260,00€**, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων (αποδείξεων λιανικής πώλησης ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων) σε άγνωστο αριθμό περιπτώσεων για πωλήσεις εμπορευμάτων καθαρής αξίας 377.166,68€ πλέον Φ.Π.Α. 90.520,00€, ήτοι συνολικής αξίας 467.686,68€, κατά παράβαση των άρ. 1, 3, 5, 8-13 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ).

-Με την υπ' αρ. πράξη επιβολής προστίμου άρ. 58Α του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2019 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους **41.661,94€**, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων (αποδείξεων λιανικής πώλησης ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων) σε άγνωστο αριθμό περιπτώσεων για πωλήσεις εμπορευμάτων καθαρής αξίας 347.182,78€ πλέον Φ.Π.Α. 83.323,87€, ήτοι συνολικής αξίας 430.506,65€, κατά παράβαση των άρ. 1, 3, 5, 8-13 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρει τις κυρώσεις του άρ. 58Α παρ. 1 του ΚΦΔ.

-Με την υπ' αρ. πράξη επιβολής προστίμου άρ. 58Α του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2020 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους **82.396,29€**, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων (αποδείξεων λιανικής πώλησης ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων) σε άγνωστο αριθμό περιπτώσεων για πωλήσεις εμπορευμάτων καθαρής αξίας 686.635,70€ πλέον Φ.Π.Α. 164.792,57€, ήτοι συνολικής αξίας 851.428,27€, κατά παράβαση των άρ. 1, 3, 5, 8-13 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ).

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και του Ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης-Υποδιεύθυνσης Λάρισας, σε εκτέλεση των υπ' αρ. εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα δραστηριοποιούνταν στην πώληση εμπορευμάτων (ενδυμάτων, υποδημάτων, αξεσουάρ, κ.α.) μέσω διαδικτύου, με την αποστολή τους με εταιρίες ταχυμεταφορών (courier). Κατά τον διενεργούμενο έλεγχο η φορολογική αρχή έλαβε στοιχεία από τις εταιρίες αυτές σχετικά με τις αποστολές των εμπορευμάτων και τις αντικαταβολές αυτών, ενώ προέβη σε άρση του τραπεζικού και χρηματοοικονομικού απορρήτου της προσφεύγουσας, στην επεξεργασία και στον αντιπαραβολικό έλεγχο αυτών των δεδομένων και των εκδοθέντων φορολογικών της στοιχείων.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ισχυριζόμενη τα κάτωθι:

1) Αναρμόδιος ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

2) Εσφαλμένη εφαρμογή του άρ. 58Α παρ. 1 του ΚΦΔ αντί του ορθού άρ. 54 του ίδιου νόμου.

3) Νόμω αβάσιμο του προσδιορισμού του προστίμου Φ.Π.Α., διότι τούτο επιβάλλεται μόνο κατ' απόλυτη αντιστοιχία προς κάθε ένα φορολογικό στοιχείο ή επί της διαφοράς αυτού και όχι με βάση την διαφορά από το συνολικό ποσό της δήλωσης Φ.Π.Α. του ελεγχόμενου σε σχέση με τα αποτελέσματα ελέγχου.

4) Οι προσβαλλόμενες πράξεις πάσχουν ως προς την αιτιολογία τους, λόγω πλημμελούς στοιχειοθέτησης της αποδιδόμενης παράβασης.

5) Ακυρότητα ελέγχου διότι το μόνο κρίσιμο αποδεικτικό στοιχείο είναι ορισμένα ψηφιακά φύλλα χωρίς ουδεμία θεώρηση και χωρίς να συνοδεύονται από παραστατικά παραδόσεων δεμάτων, είσπραξης χρημάτων αντικαταβολής και απόδοσης αυτών στην προσφεύγουσα.

6) Ακυρότητα της ελεγκτικής διαδικασίας λόγω μη επίδοσης της υπ' αρ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου για έκδοση πράξεων της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης. Παράβαση της αρχής προηγούμενης ακρόασης και ανυπαρξία διενέργειας ελέγχου.

7) Παράβαση της αρχής χρηστής διοίκησης, της ασφάλειας του δικαίου, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της επιείκειας.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρ. 4 παρ. 1 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται, με απόφασή του, να μεταβιβάζει αρμοδιότητες και να αναθέτει τα καθήκοντά του ή της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με τον Κώδικα και την κείμενη νομοθεσία σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Επίσης, δύναται, με απόφασή του, να εξουσιοδοτεί ιεραρχικά υφιστάμενά του όργανα να υπογράφουν, με εντολή του, πράξεις ή άλλα έγγραφα της αρμοδιότητάς του. Η άσκηση της αρμοδιότητας που μεταβιβάστηκε και η εξουσιοδότηση υπογραφής μπορεί, σύμφωνα με την απόφαση του Γενικού Γραμματέα, να αφορά περισσότερα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα στα οποία μεταβιβάστηκαν οι αρμοδιότητες ή τα οποία εξουσιοδοτήθηκαν να υπογράφουν από τον Γενικό Γραμματέα, σε ιεραρχικά

υφιστάμενα όργανα αυτών, στις περιπτώσεις που αυτό προβλέπεται από τις αποφάσεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των δύο πρώτων εδαφίων της παρούσας παραγράφου.».

Επειδή, με την Δ. ΟΡΓ. Α. 1065199 ΕΞ 2022 (ΦΕΚ Β'3886/22-07-2022) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με τίτλο μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής σε όργανα της φορολογικής Διοίκησης, αποφασίσθηκε ότι η αρμοδιότητα για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων μεταβιβάζεται ως εξής: «Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή του ΕΛ.ΚΕ. ή του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. ή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. στο οποίο υπηρετούν οι υπάλληλοι που φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου. Σε περίπτωση Δ.Ο.Υ. της οποίας έχουν καταργηθεί τα Τμήματα Ελέγχων ή έχει παύσει η λειτουργία αυτής, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή του ΕΛ.ΚΕ. που περιήλθαν οι αρμοδιότητες του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις. Για τους μερικούς επιτόπιους ελέγχους διαπίστωσης της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, για φορολογουμένους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διακινούν αγαθά, που διενεργούνται από τα ΕΛ.ΚΕ., ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., η οποία είναι αρμόδια για την παραλαβή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, και σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. αυτής, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. που περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις, ακόμη και αν μεταγενέστερα καταργήθηκαν τα Τμήματα Ελέγχων αυτής και η αρμοδιότητα αυτών μεταφέρθηκε σε ΕΛ.ΚΕ.. Επίσης, για τους ελέγχους του προηγούμενου εδαφίου που διενεργούν οι Δ.Ο.Υ., καθώς και για τους ελέγχους που διενεργούν οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., η οποία είναι αρμόδια για την παραλαβή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, και σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. αυτής, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. που περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις, ακόμη και αν μεταγενέστερα καταργήθηκαν τα Τμήματα Ελέγχων αυτής και η αρμοδιότητα αυτών μεταφέρθηκε σε ΕΛ.ΚΕ..».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος διενεργήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης/Υποδιεύθυνση Λάρισας στην επιχείρηση της προσφεύγουσας. Αρμόδια για την παραλαβή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας ήταν η Δ.Ο.Υ. Λαγκαδά, στην οποία υπάγεται ο σύζυγός της, με τον οποίο υπέβαλαν κοινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2017 ως και 2022.

Επειδή, με την αριθ. Δ6Α 1092694ΕΞ2013/06-06-2013 (ΦΕΚ Β 1404/10-06-2013) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων από 01-07-2013 μεταφέρθηκαν στο Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης οι αρμοδιότητες του Τμήματος Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης κατά το μέρος που αφορούσαν στις αρμοδιότητες του καταργηθέντος Τμήματος Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Λαγκαδά.

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, 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, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις.

Κατόπιν των ανωτέρω, καθίσταται σαφές ότι, αρμόδια Δ.Ο.Υ. για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου ήταν η Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης στην οποία περιήλθαν οι αρμοδιότητες του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Λαγκαδά, ακόμη και αν μεταγενέστερα καταργήθηκαν τα τμήματα ελέγχου αυτής και η αρμοδιότητα αυτών μεταφέρθηκε σε ΕΛ.ΚΕ. Συνεπώς, ορθά και νόμιμα εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις από τη Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης και ο προβαλλόμενος ισχυρισμός **απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 54 παρ. 1 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση ή υποβάλλει ελλιπή πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου, β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση, {...}».

Επειδή, με το άρθρο 58Α του ΚΦΔ 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.

2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. {...}

5. Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παραγράφων 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παραγράφου 2. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παραγράφου 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του 50% και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των διακοσίων πενήντα (250) ή πεντακοσίων (500) ευρώ ή το επιβληθέν σε επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ιδίων παραβάσεων εντός πενταετίας.».

Επειδή, με την παρ. Ι περ. 3 α, β της ΠΟΛ 1252/2015 2015 με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)», αναφέρεται ρητά ότι: «α) Επιβάλλονται κυρώσεις τόσο για διαδικαστικές (άρθρα 54 και 56) όσο και για ουσιαστικές παραβάσεις (άρθρα 58, 58Α και 59). Οι διαδικαστικές παραβάσεις σχετίζονται με τη μη τήρηση των διαδικαστικών υποχρεώσεων που απορρέουν από τον ΚΦΔ ή τη λοιπή φορολογική νομοθεσία, και έχουν ως στόχο την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης, ενώ οι ουσιαστικές παραβάσεις συνδέονται με τη μη τήρηση των ουσιαστικών υποχρεώσεων που απορρέουν από τη φορολογική νομοθεσία, έχουν ως συνέπεια τη μη καταβολή ή καταβολή μειωμένου φόρου ή την είσπραξη επιστροφής φόρου, και διαπιστώνονται πάντοτε κατόπιν ελέγχου. Τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 για τις ουσιαστικές παραβάσεις επιβάλλονται μόνο κατόπιν ελέγχου και διαφοροποιούνται ανάλογα με τη φορολογία για την οποία επιβάλλονται. Έτσι, το πρόστιμο του άρθρου 58 είναι η γενική ρύθμιση για τα πρόστιμα που επιβάλλονται σε παραβάσεις σχετικές με όλους τους φόρους, τέλη και εισφορές που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ, πλην του ΦΠΑ και των παρακρατούμενων φόρων, για τους οποίους υπάρχουν ειδικές ρυθμίσεις στα άρθρα 58Α και 59, αντίστοιχα. β) Ως προς τη σύρρευση των προστίμων για την ίδια παράβαση, στην περίπτωση που οι σχετικές διαδικαστικές παραβάσεις διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλεται κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 62, το μεγαλύτερο μεταξύ των προστίμων του άρθρου 54 και των προστίμων των άρθρων 58, 58Α ή 59, κατά περίπτωση.».

Επειδή, με την παρ. ΙΙ περ. 10 -Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας (άρθρο 58Α)- της ΠΟΛ 1252/2015 ορίζεται ότι: «Με το άρθρο 58Α θεσπίζονται, για πρώτη φορά διακριτά από τις λοιπές φορολογίες, πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον ΦΠΑ που διαπιστώνονται κατά τον έλεγχο. Στις παραγράφους 1, 3 και 4 ορίζονται «νέες» παραβάσεις για σκοπούς ΦΠΑ, ενώ με την παράγραφο 2 ορίζεται το πρόστιμο ΦΠΑ για τις παραβάσεις της μη υποβολής ή της ανακριβούς υποβολής δήλωσης. {...} Αναλυτικότερα με το άρθρο 58Α προβλέπονται τα εξής: Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α προβλέπεται, για πρώτη φορά, η επιβολή προστίμου ΦΠΑ για τη μη έκδοση φορολογικού στοιχείου, καθώς και για την έκδοση ανακριβούς φορολογικού στοιχείου. Το πρόστιμο στην περίπτωση μη έκδοσης στοιχείου ορίζεται σε ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που αναλογεί στο μη εκδοθέν φορολογικό στοιχείο. Το πρόστιμο στην περίπτωση έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου ορίζεται σε ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς μεταξύ του ΦΠΑ που αναλογεί με βάση την αξία του στοιχείου, όπως προκύπτει από τον έλεγχο, και του ΦΠΑ που αναγράφεται ή αναλογεί στο στοιχείο που εκδόθηκε ανακριβώς. Διευκρινίζεται ότι τα πρόστιμα ΦΠΑ της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α είναι τα μοναδικά που πλέον επιβάλλονται στις περιπτώσεις όπου διαπιστώνεται κατόπιν ελέγχου (π.χ. επιτόπιος μερικός έλεγχος) η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων ή η έκδοση ανακριβών φορολογικών στοιχείων, μετά την κατάργηση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 58 Α προβλέπεται ότι στην περίπτωση κατά την οποία το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση την δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, επιβάλλεται πρόστιμο που ορίζεται σε ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς. {...}».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ορθώς η φορολογική αρχή επέβαλε πρόστιμα του άρ. 58Α παρ. 1 του ΚΦΔ, καθόσον οι διαπιστωθείσες (κατόπιν ελέγχου) παραβάσεις αναφέρονται στη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για πωλήσεις υπαγόμενες σε Φ.Π.Α. που πραγματοποιήθηκαν μέσω διαδικτύου (που στοιχειοθετείται από τα χρηματικά ποσά που εισπράχθηκαν μέσω αντικαταβολών ή πιστωτικών και χρεωστικών καρτών, σε σύγκριση με τα προσκομισθέντα βιβλία και εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία της προσφεύγουσας με τα οποία συμφωνούν οι δηλώσεις εισοδήματος και Φ.Π.Α.). Επιπρόσθετα, το ύψος του προστίμου συνδέεται με την αποφυγή απόδοσης του Φ.Π.Α. για τα μη εκδοθέντα στοιχεία και όχι με τον αριθμό αυτών.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης εφαρμογής του άρ. 58Α παρ. 1 του ΚΦΔ αντί του ορθού άρ. 54 του ίδιου νόμου, καθώς και περί εσφαλμένου προσδιορισμού του προστίμου Φ.Π.Α., **απορρίπτονται ως αβάσιμοι.**

Ως προς τον τέταρτο και πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 23 παρ. 1 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, με το άρθρο 15 ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Κατόπιν έγγραφου ή ηλεκτρονικού αιτήματος του Γενικού Γραμματέα, οι κρατικές υπηρεσίες και κάθε φορέας της Γενικής Κυβέρνησης, συμπεριλαμβανομένων των δικαστικών και εισαγγελικών αρχών και όλων των δημόσιων οργανισμών, φορέων και εταιρειών, όπου συμμετέχει ή έχει την εποπτεία το Κράτος, καθώς και των ανεξάρτητων αρχών, υποχρεούνται να παρέχουν στη Φορολογική Διοίκηση κάθε διαθέσιμη πληροφορία και να επιδεικνύουν, χωρίς τη μεταφορά τους εκτός των εγκαταστάσεων, όλα τα πρωτότυπα έγγραφα, μητρώα και στοιχεία που έχουν στην κατοχή τους. 3. Ο Γενικός Γραμματέας δικαιούται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από λοιπά τρίτα πρόσωπα, όπως ιδίως από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων, τα επιμελητήρια, τους συμβολαιογράφους, τους υποθηκοφύλακες, τους προϊσταμένους των κτηματολογικών γραφείων, τους οικονομικούς ή κοινωνικούς ή επαγγελματικούς φορείς ή οργανώσεις, για τον καθορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις των στοιχείων και την είσπραξη της φορολογικής οφειλής με τους ειδικότερους όρους που προβλέπονται στην παράγραφο 1. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αποστέλλει ερώτημα, έγγραφο ή ηλεκτρονικό, το οποίο πρέπει να απαντάται από το τρίτο πρόσωπο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή του. Σε εξαιρετικά σύνθετες υποθέσεις, η προθεσμία μπορεί να παραταθεί για είκοσι (20) επιπλέον ημέρες.»

Επειδή, στο άρθρο 13 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, 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. 2. Τα λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον: α) για διάστημα πέντε (5) ετών από την λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υπαρχείωση υποβολής δήλωσης ή β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.».

Επειδή, με το άρθρο 3 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι: «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 προκυπτόντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.

2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού.

3. Η τήρηση των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου γίνεται με τρόπο ανάλογο του μεγέθους και της φύσης της οντότητας και σύμφωνα με τον παρόντα νόμο.

4. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης τήρησης των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου, το κριτήριο της σημαντικότητας της παρ. 5 του άρθρου 17 του παρόντος νόμου δεν έχει εφαρμογή.

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».

Επειδή, με το άρθρο 5 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι: « 1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. {...}.

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. {...}.

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. {...}.

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, στο άρθρο 12 παρ. 1 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη».

Επειδή, με το άρθρο 13 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. {...}».

Επειδή, με το άρθρο 62 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. 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 28 παρ. 2 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «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. {...}».

Επειδή, με το άρθρο 64 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου [...] το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής

νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ...»

Επειδή, με το άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης-Υποδιεύθυνση Λάρισας, κατά τον διενεργούμενο έλεγχο στην επιχείρηση της προσφεύγουσας που δραστηριοποιείται στις πωλήσεις εμπορευμάτων μέσω διαδικτύου, προκειμένου να προσδιορίσει τα εισπραχθέντα ποσά μέσω αντικαταβολών, απέστειλε αιτήματα προς τις συνεργαζόμενες με την προσφεύγουσα εταιρίες ταχυμεταφορών, κατ’ εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 15 του ΚΦΔ. Τα ποσά υπολογίστηκαν με ακρίβεια από τις καταστάσεις αποστολών δεμάτων που προσκομίστηκαν από τις εταιρίες ταχυμεταφορών και που αντλήθηκαν από το Ειδικό Σύστημα Παρακολούθησης και Εντοπισμού Ταχυδρομικών Αντικειμένων που οφείλουν να τηρούν σύμφωνα με τον Κανονισμό Γενικών Αδειών Παροχής Ταχυδρομικών Υπηρεσιών (απόφαση Ε.Ε.Τ.Τ. 686/064/2013 ΦΕΚ 1700/Β/10-07-2013). Στο εν λόγω πληροφοριακό σύστημα καταχωρείται μεταξύ άλλων ο αριθμός ή ο κωδικός ταυτοποίησης ταχυδρομικού αντικειμένου, τα στοιχεία αποστολέα/παραλήπτη, η ημερομηνία, ο τόπος και η ώρα παραλαβής, η ημερομηνία, ο τόπος και η ώρα επίδοσης, καθώς και το όνομα του ατόμου που παρέλαβε το ταχυδρομικό αντικείμενο. Η αξία αντικαταβολής αντικειμένων που δεν παραλήφθηκαν από τους πελάτες δεν συνυπολογίστηκε κατά τον έλεγχο. Είναι ξεκάθαρο ότι τα χρηματικά ποσά των αντικαταβολών που αποδεδειγμένα κατεβλήθησαν από πελάτες της οντότητας για προϊόντα που αγόρασαν, αποτελούν έσοδα για την προσφεύγουσα, ανεξάρτητα αν η ίδια χρέωσε στους πελάτες της επιπλέον κόστος για τη μεταφορά του προϊόντος. Εξάλλου, σύμφωνα με τον ιστότοπο της επιχείρησης, τα μεταφορικά έξοδα για παραγγελίες εντός Ελλάδας είναι δωρεάν, ενώ υπάρχει επιπλέον χρέωση μόνο για την υπηρεσία της αντικαταβολής. Το ύψος της δαπάνης που κατέβαλε η προσφεύγουσα στις εταιρίες ταχυμεταφορών για τη διακίνηση των προϊόντων της και την είσπραξη των αντικαταβολών αποτελεί έξοδο για την ίδια και δεν επηρεάζει το ποσό του προστίμου για τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων. Επίσης, για τον υπολογισμό του προστίμου έγινε αποφορολόγηση των ποσών

αυτών που περιλάμβαναν και τον Φ.Π.Α. Περαιτέρω, ο τρόπος με τον οποίο αποδόθηκαν οι εισπραχθείσες αντικαταβολές από τις εταιρείες ταχυμεταφορών προς την προσφεύγουσα δεν επηρεάζει το ποσό του προστίμου, αφού η απόδοση μπορεί να πραγματοποιήθηκε με διάφορους τρόπους όπως: κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό, απόδοση με μετρητά, με ταχυδρομικές επιταγές, με συμψηφισμό οφειλών κ.α.

Όσον αφορά τις πληρωμές που πραγματοποιήθηκαν μέσω τραπεζών, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης-Υποδιεύθυνση Λάρισας απέστειλε αίτημα προς το Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (Σ.Μ.Τ.Λ. και Λ.Π.), προκειμένου να αποσταλούν αναλυτικές κινήσεις για τους λογαριασμούς που είχαν κινήσεις στο χρονικό διάστημα ελέγχου. Ελήφθησαν υπ' όψιν μόνο οι πιστώσεις με αιτιολογία: α) είτε το διακριτικό «παραγγελία», β) είτε τον αύξοντα αριθμό της παραγγελίας, γ) είτε το όνομα του πελάτη, δ) είτε το προϊόν της παραγγελίας, ε) είτε σωρευτικά τα ανωτέρω, στ) είτε το διακριτικό ζ) είτε μέσω χρεωστικής/πιστωτικής κάρτας των πελατών. Παράλληλα, προκειμένου να μην αδικηθεί η προσφεύγουσα, ο έλεγχος έλαβε υπ' όψιν και αφαίρεσε τραπεζικές χρεώσεις στο σύνολο των λογαριασμών, που μπορούν να θεωρηθούν επιστροφές χρημάτων σε πελάτες.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι εισπράξεις της προσφεύγουσας μέσω τραπεζικών πιστώσεων και αντικαταβολών ανά έτος, απεικονίζονται κάτωθι:

ΕΤΟΣ	2017	2018	2019	2020
ΑΠΟΔΟΘΕΙΣΕΣ ΑΝΤΙΚΑΤΑΒΟΛΕΣ (.....)	392.316,40€	458.344,59€	527.466,89€	846.795,04€
ΑΠΟΔΟΘΕΙΣΕΣ ΑΝΤΙΚΑΤΑΒΟΛΕΣ (.....)	6.651,46€	2.402,86€	409,39€	0€
ΣΥΝΟΛΟ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΣΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ	95.600,51€	116.955,53€	133.104,37€	202.022,02€
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΝ ΜΕ ΦΠΑ	494.568,37€	577.702,98€	660.980,65€	1.048.817,06€
ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΝ	398.845,46€	465.889,50€	533.048,91€	845.820,21€
ΑΞΙΑ ΦΠΑ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΝ	95.722,91 €	111.813,48 €	127.931,74 €	202.996,85 €

Επειδή, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης-Υποδιεύθυνση Λάρισας, προκειμένου να υπολογίσει την αξία των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων και το ανάλογο πρόστιμο του Φ.Π.Α., αφαίρεσε από την καθαρή αξία των εισπράξεων τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα, τα οποία ταυτίζονταν με τα αναγραφόμενα έσοδα των βιβλίων και τις εκδοθείσες Α.Π.Υ., θεωρώντας ότι αυτά αφορούσαν πωλήσεις της προσφεύγουσας μέσω διαδικτύου και όχι λοιπές λιανικές πωλήσεις, όπως απεικονίζεται στον κάτωθι πίνακα:

	2017	2018	2019	2020	Σ Υ Ν Ο Λ Ο
ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	65.382,86 €	88.722,82 €	185.866,13 €	159.184,51 €	
ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΝ (ΑΠΟΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΠΟ Φ.Π.Α.)	398.845,46 €	465.889,50 €	533.048,91 €	845.820,21 €	
ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ (ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΝ –ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ)	333.462,60 €	377.166,68 €	347.182,78€	686.635,70 €	1.744.447,76€
ΦΠΑ ΤΗΣ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΑΞΙΑΣ (24%)	80.031,02 €	90.520,00 €	83.323,87 €	164.792,57 €	418.667,46 €
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΜΗ ΕΚΔΟΘΕΝΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	413.493,62 €	467.686,68 €	430.506,65 €	851.428,27 €	2.163.115,22€
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ	40.015,51 €	45.260,00 €	41.661,94 €	82.396,29 €	209.333,73 €

Επειδή, ακολούθως η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης-Υποδιεύθυνση Λάρισας, συνέταξε το με αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) – Κλήση σε Ακρόαση, στο οποίο περιγράφονταν οι διαπιστωθείσες παραβάσεις ανά φορολογικό έτος. Το εν λόγω Σ.Δ.Ε. συνοδευόταν από συνημμένο οπτικό δίσκο (cd) που περιλάμβανε αναλυτικά τα εισπραχθέντα ποσά από τις αντικαταβολές και τις πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς, καθώς και τις χρεώσεις τραπεζικών λογαριασμών που θεωρήθηκαν επιστροφές χρημάτων προς πελάτες της προσφεύγουσας, βάσει των οποίων προσδιορίστηκε η αποκρυβείσα ύλη κατόπιν αντιπαραβολής με τα βιβλία και τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, όπως αποτυπώνονται στις δηλώσεις της. Επιπρόσθετα, πριν τη σύνταξη του σημειώματος διαπιστώσεων και λόγω της σοβαρότητας των ευρημάτων του ελέγχου, συντάχθηκε από την ανωτέρω Υπηρεσία το υπ' αριθ. αίτημα παροχής πληροφοριών με συνημμένες τις καταστάσεις αντικαταβολών και τραπεζικών κινήσεων, προκειμένου να εκθέσει τις απόψεις της η προσφεύγουσα, η οποία δεν ανταποκρίθηκε στο εν λόγω αίτημα. Κατόπιν της κοινοποίησης του ως άνω Σ.Δ.Ε. και λαμβάνοντας υπόψιν τις αντιρρήσεις της προσφεύγουσας, όπως αυτές διατυπώθηκαν στο υπ' αρ. πρωτ. υπόμνημα, συντάχθηκε η από έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και του Ν. 4987/2022 (ΚΦΔ), όπου εκτίθενται αναλυτικά και εμπεριστατωμένα οι ελεγκτικές ενέργειες και διαπιστώσεις που αιτιολογούν τα καταλογισθέντα πρόστιμα Φ.Π.Α. για την μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων.

Επειδή, από το ηλεκτρονικό αρχείο TAXIS-Υποσύστημα Μ.Υ.Φ. της Υπηρεσίας μας, διαπιστώνεται ότι η προσφεύγουσα συμπεριέλαβε ως προμηθευτή της στις καταστάσεις εξόδων που υπέβαλε, την εταιρία, για το έτος 2017 με το ποσό των **36.545,05€** πλέον Φ.Π.Α. **8.770,46€**, για το έτος 2018 με το ποσό των **43.201,40€** πλέον Φ.Π.Α. **10.269,21€**, για το έτος 2019 με το ποσό των **53.682,76€** πλέον Φ.Π.Α. **12.883,34€** και για το έτος 2020 με το ποσό των **121.341,78€** πλέον Φ.Π.Α. **29.111,5€**, που καταδεικνύει τη συνεχόμενη και αδιάληπτη συνεργασία της με την ανωτέρω εταιρία ταχυμεταφορών.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο τόσο στο στάδιο του ελέγχου, όσο και στο στάδιο εξέτασης της υπό κρίσης ενδικοφανούς προσφυγής που να αποδεικνύει ότι τα δεδομένα που έλαβε ο έλεγχος από τις εταιρίες ταχυμεταφορών, ήταν λανθασμένα.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί πλημμελούς στοιχειοθέτησης της αποδιδόμενης παράβασης και περί έλλειψης αποδεικτικών στοιχείων της φορολογικής αρχής, **απορρίπτονται ως αβάσιμοι.**

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 23 παρ. 2 και 3 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «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.

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

Επειδή, στην ΠΟΛ 1073/17-04-2018 με θέμα: «Παροχή οδηγιών για την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν. 4512/2018 (Α΄ 5) αναφορικά με την τροποποίηση των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας- Κ.Φ.Δ., Α΄ 170).» ορίζεται ότι: «Με την παρούσα παρέχονται οδηγίες για την άμεση και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν. 4512/2018 ως προς την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου.

Α. Γενικά

1. Αναφορικά με την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της εντολής φορολογικού ελέγχου προς τον σκοπό εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 18 , 19 και 72 παρ. 18 του Ν.4174/2013 , όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν.4512/2018, διευκρινίζεται ότι η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ. , πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Διευκρινίζεται ότι κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. δύναται να διενεργηθεί και στο κατάστημα της υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ. ή Ελεγκτικό Κέντρο) που την εξέδωσε, με τη συναίνεση του προσώπου προς το οποίο αυτή γίνεται (σχετ. άρθρο 47 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ.). Με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. γνωστοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με το υπόδειγμα, που επισυνάπτεται στην παρούσα, η δυνατότητα για υποβολή εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού καθώς και ο προβλεπόμενος περιορισμός των σχετικών προστίμων σε περίπτωση άμεσης εξόφλησης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις. Για την εφαρμογή των ανωτέρω λαμβάνονται υπόψη και τα ακόλουθα:

α. Εξαιρετικά στις περιπτώσεις πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου για τις οποίες έρει εφαρμογή το τρίτο εδάφιο της παρ. 2β του άρθρου 23 του Κ.Φ.Δ. , αναφορικά με την διενέργεια του ελέγχου χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο από τον υπάλληλο ή τους υπαλλήλους που φέρουν την παραπάνω εντολή κατά την είσοδό τους στις εγκαταστάσεις του φορολογουμένου (σχετ. το άρθρο 25 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ.).

β. Σε περιπτώσεις που εξαιτίας της φύσης της υπόθεσης ενδείκνυται η διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, κατ΄ εφαρμογή του δευτέρου εδαφίου της παρ. 2β του άρθρου 23 του Κ.Φ.Δ. , θα εκδίδεται κατ΄ αρχήν εντολή ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 25 του ΚΦΔ (διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου διαπίστωσης της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε φορολογουμένους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διακινούν αγαθά - προληπτικός έλεγχος) και, εφόσον απαιτείται, θα εκδίδεται στη συνέχεια εντολή φορολογικού ελέγχου για συγκεκριμένες φορολογίες και συγκεκριμένες φορολογικές περιόδους.

γ. Στις περιπτώσεις φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. η εντολή φορολογικού ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο πριν από την έναρξη των ελεγκτικών ενεργειών (π.χ. πριν την αποστολή αιτημάτων

του άρθρου 15 του Ν.4174/2013 ή πριν την διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της η φορολογική διοίκηση) και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Ο προϊστάμενος της Ελεγκτικής Υπηρεσίας δύναται να αφίσταται της προθεσμίας του προηγούμενου εδαφίου σε εξαιρετικές περιπτώσεις με ειδικά αιτιολογημένη απόφασή του.».

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι στις, ημέρα διενέργειας του επιτόπιου ελέγχου από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης-Υποδιεύθυνση Λάρισας, επιδείχτηκε στον σύζυγο της προσφεύγουσας η αρ. εντολή ελέγχου και επιδόθηκε η με αρ. πρόσκληση να τεθούν στη διάθεση της φορολογικής αρχής τα λογιστικά αρχεία. Ακολούθησε η ηλεκτρονική αποστολή στην προσφεύγουσα του υπ' αρ. πρωτ. εγγράφου κοινοποίησης εντολής ελέγχου-γνωστοποίησης δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού με συνημμένη την αρ. εντολή ελέγχου, στο σώμα της οποίας αναγραφόταν ρητά η δυνατότητα της προσφεύγουσας για περιορισμό του προστίμου σε περίπτωση εξόφλησης της οφειλής. Στη συνέχεια, κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα το αριθ. πρωτ.**2022** αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ με τα συνημμένα αυτού, στο σώμα του οποίου αναφερόταν ρητά ότι η προσφεύγουσα έχει προθεσμία πέντε ημερών προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις της και να προσκομίσει οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο. Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο εν λόγω αίτημα. Στις επιδόθηκε στον σύζυγο της προσφεύγουσας στην έδρα της επιχείρησής της το με αρ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση σε ακρόαση και ο με αρ. Προσωρινός προσδιορισμός προστίμου. Κατά των τελευταίων η προσφεύγουσα κατέθεσε το με αριθ. πρωτ. έγγραφο απόψεων – αντιρρήσεων, το οποίο εξετάστηκε από τον έλεγχο, χωρίς ωστόσο να ανατρέψει τα αποτελέσματά του.

Στη συνέχεια εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, ως αρμόδιας Δ.Ο.Υ. της φορολογίας εισοδήματος του συζύγου της προσφεύγουσας, με τον οποίο υποβάλει κοινή φορολογική δήλωση, η με αρ. εντολή ελέγχου, σε εκτέλεση της οποίας εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή, η έκδοση της αρ. εντολής ελέγχου είχε τυπικό – διαδικαστικό χαρακτήρα, προκειμένου να καταστεί δυνατή η έκδοση των πράξεων επιβολής προστίμου από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης (ως αρμόδιας για τη φορολογία εισοδήματος της προσφεύγουσας), στην οποία διαβιβάστηκε η από έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης/Υποδιεύθυνσης Λάρισας. Συνεπώς, δεν απαιτούνταν κοινοποίηση της εν λόγω εντολής ελέγχου στην προσφεύγουσα, καθώς η Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης δεν είχε αρμοδιότητα ελέγχου, αλλά μόνο αρμοδιότητα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Ο

έλεγχος διενεργήθηκε και ολοκληρώθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Θεσσαλονίκης/Υποδιεύθυνση Λάρισας, ενώ τηρήθηκε η απαιτούμενη προδικασία, όπως περιγράφηκε ανωτέρω, κατ' εφαρμογή της ισχύουσας νομοθεσίας. Στην προσφεύγουσα δόθηκε η δυνατότητα να εκφράσει τις απόψεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου και του προσωρινού προσδιορισμού προστίμου και η ίδια άσκησε το δικαίωμά της για προηγούμενη ακρόαση.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη επίδοσης της υπ' αρ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου για έκδοση πράξεων της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης καθώς και περί παράβασης της αρχής προηγούμενης ακρόασης και ανυπαρξίας διενέργειας ελέγχου από την ίδια φορολογική αρχή, **απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικούμενου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί. Σύμφωνα δε με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποίθησής αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣΤΕ 2674/2013, 1608/2004).

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που

θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης, της ασφάλειας του δικαίου, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της επιείκειας, **απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από και με αρ. πρωτ. ηλεκτρονικής υποβολήςενδικοφανούς προσφυγής της

Οριστική φορολογική υποχρέωση, καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

A) Η υπ' αρ. πράξη επιβολής προστίμου άρ. 58Α του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης

Είδος προστίμου	Ποσό
Πρόστιμο άρθρου 58Α παρ. 1 του ΚΦΔ	40.015,51€

B) Η υπ' αρ. πράξη επιβολής προστίμου άρ. 58Α του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης

Είδος προστίμου	Ποσό
Πρόστιμο άρθρου 58Α παρ. 1 του ΚΦΔ	45.260,00€

Γ) Η υπ' αρ. πράξη επιβολής προστίμου άρ. 58Α του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης

Είδος προστίμου	Ποσό
Πρόστιμο άρθρου 58Α παρ. 1 του ΚΦΔ	41.661,94€

Δ) Η υπ' αρ. πράξη επιβολής προστίμου άρ. 58Α του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης

Είδος προστίμου	Ποσό
Πρόστιμο άρθρου 58Α παρ. 1 του ΚΦΔ	82.396,29€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**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.