



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 29/01/2024

Αριθμός απόφασης: 181

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

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 30/09/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού Τ.Κ., κατά της με αριθμό/24-08-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2019 και της με αριθμό/24-08-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30/09/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό/24-08-2023 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **20.085,84 €** ($20.085,84 \times 100\%$ λόγω υποτροπής στην ίδια παράβαση), για την μη έκδοση απροσδιόριστου αριθμού φορολογικών στοιχείων, καθαρής αξίας 83.691,00 € πλέον ΦΠΑ 24% 20.085,84 € και συνολικής αξίας 103.776,85 €, κατά παράβαση των άρθρων 1, 12 και 13 του Ν. 4308/2014, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58Α παρ. 1 του Ν.4987/2022.

2. Με την με αριθμό/24-08-2023 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **60.499,67 €** ($60.499,67 \times 100\%$ λόγω υποτροπής στην ίδια παράβαση), για την μη έκδοση απροσδιόριστου αριθμού φορολογικών στοιχείων, καθαρής αξίας 252.081,94 € πλέον ΦΠΑ 24% 60.499,67 € και συνολικής αξίας 312.581,61 €, κατά παράβαση των άρθρων 1, 12 και 13 του Ν. 4308/2014, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58Α παρ. 1 του Ν.4987/2022.

Δυνάμει της με αριθμό/31-05-2022 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντα με αντικείμενο εργασιών «Λιανικό εμπόριο ανδρικών ενδυμάτων (και διαδικτυακά)», στα φορολογικά έτη 2019 και 2020. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αρ.ΕΞ.2022 ΕΜΠ/28-01-2022 έγγραφο της ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. με το οποίο ζητήθηκε να γίνει έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντα λόγω της δραστηριοποίησής του στο διαδίκτυο. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι ο προσφεύγων για το χρονικό διάστημα

01/01/2019 - 31/12/2019 δεν εξέδωσε απροσδιορίστου αριθμού φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 83.691,00 € πλέον ΦΠΑ 24% 20.085,84 € και συνολικής αξίας 103.776,85 € και για το χρονικό διάστημα 01/01/2020 - 31/12/2020 δεν εξέδωσε απροσδιορίστου αριθμού φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 252.081,94 € πλέον ΦΠΑ 24% 60.499,67 € και συνολικής αξίας 312.581,61 €.

Στη συνέχεια επέδωσε στο προσφεύγοντα το με αρ./2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων – Κλήση προς ακρόαση με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς προστίμων, επί του οποίου ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε και εκδόθηκαν ακολούθως από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Σερρών οι προσβαλλόμενες πράξεις, με εφαρμογή των διατάξεων περί υποτροπής στην ίδια παράβαση.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος τα ακόλουθα :

1. Έλλειψη σαφούς και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου, καθώς και πλημμελής στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης. Ο έλεγχος έδρασε με αυθαίρετη, τεχνικά αδύνατη και μη προβλεπόμενη ελεγκτική μέθοδο, διότι δεν υπήρξε αντιπαραβολικός έλεγχος των εισπράξεων με αντίστοιχες ισόποσες ΑΛΠ των αρχείων ΦΗΜ.
2. Λόγω του ότι εφαρμόστηκε έμμεση τεχνική ελέγχου, δεν θα έπρεπε να του επιβληθεί πρόστιμο του 58Α περ. 1 του Κ.Φ.Δ. για τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, αλλά το πρόστιμο του 58Α παρ. 2 και 5 του Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας της δήλωσης.
3. Οι προσβαλλόμενες πράξεις πάσχουν νομίμου αιτιολογίας, διότι η φορολογική αρχή, αυθαίρετα και χωρίς τη σύνταξη νέας έκθεσης ελέγχου, καταλόγισε τα προσβαλλόμενα πρόστιμα διπλάσια των προσωρινών πράξεων επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. και αντίθετα από τα πορίσματα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί έλλειψης σαφούς και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου και πλημμελούς στοιχειοθέτησης της αποδιδόμενης παράβασης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ.1 Ν.4987/2022 (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 ότι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους».

Επειδή στο Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ο οποίος τέθηκε σε ισχύ από 1/1/2015, ορίζεται :

«Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

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.

Άρθρο 12 Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών

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....

7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης. Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση παραστατικού από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό της. Η συμφωνία για έκδοση παραστατικού πώλησης από τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί σχετικό παραστατικό, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη, σύμφωνα με αυτόν το νόμο.

Άρθρο 13 Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης

1. Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής.».

Επειδή, στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 171 του ΚΔΔ ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον τους ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. ... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή εν προκειμένω, σύμφωνα με την από 18/05/2023 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και του Ν.4987/2022 (ΚΦΔ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, ο έλεγχος αναζήτησε την ηλεκτρονική σελίδα της προσφεύγουσας επιχείρησης (e-shop), η οποία φέρει τον διακριτικό τίτλο «.....», και διαπίστωσε ότι οι τρόποι πληρωμής της εκάστοτε παραγγελίας είναι τρείς:

- Τραπεζική κατάθεση χρημάτων στον λογαριασμό της τράπεζας Πειραιώς αριθμός GR, με δικαιούχο τον
- Αντικαταβολή με μετρητά κατά την παραλαβή.
- Πληρωμή με πιστωτική κάρτα.

Περαιτέρω διαπίστωσε ότι για τη μεταφορά των εμπορευμάτων συνεργάζονταν με την εταιρεία ταχυμεταφορών «.....», από την οποία ο έλεγχος συνέλλεξε πληροφορίες σχετικά με τις μεταφορές-παραδόσεις εμπορευμάτων, τις αποδόσεις εισπραττόμενων ποσών αντικαταβολών και τις τελικές εκκαθαρίσεις μεταξύ των δύο επιχειρήσεων. Επίσης έλαβε αναλυτική κίνηση συναλλαγών των τερματικών μηχανημάτων POS που ανήκουν στον προσφεύγοντα για το χρονικό διάστημα από 01/01/2019 έως 31/12/2020 από την εταιρία, η οποία τα διαχειρίζεται.

Λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου, τους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα, των πωλήσεων που πραγματοποιήθηκαν μέσω της εταιρίας courier, των συναλλαγών που εξοφλήθηκαν με χρήση πιστωτικής / χρεωστικής κάρτας (αρ. τερματικού 81235961 και 01056150 της τράπεζας Πειραιώς) και τα λοιπά προσκομισθέντα στοιχεία (βιβλία και στοιχεία), ο έλεγχος εξετάζοντας συνολικά τη χρονική περίοδο από 01/01/2019 έως 31/12/2020, συνέκρινε τα δηλωθέντα εισοδήματα της προσφεύγουσας επιχείρησης με τα εισοδήματα που προσδιόρισε και διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα :

ΑΝΑΛΥΣΗ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ

ΦΟΡ. ΕΤΟΣ	ΕΙΣΠΡΑΞΗ ΑΝΤΙΚΑΤΑΒΟΛΩΝ ΑΠΟ COURIER	ΕΙΣΠΡΑΞΕΙΣ ΑΠΟ POS 81235961	ΕΙΣΠΡΑΞΕΙΣ ΑΠΟ POS 01056150	ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΣΕ ΤΡΑΠΕΖΑ ΠΕΙΡΑΙΩΣ	ΣΥΝΟΛΟ
2019	630.231,90	21.853,03	29.289,13	22.899,50	704.273,56
2020	762.761,01	67.497,13	30.561,32	25.943,66	886.763,12
ΣΥΝΟΛΟ	1.392.992,91	89.350,16	59.850,45	48.843,16	1.591.036,68

ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΒΙΒΛΙΟ ΕΣΟΔΩΝ - ΕΞΟΔΩΝ

ΦΟΡ. ΕΤΟΣ	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΣΟΔΑ ΜΕ ΦΠΑ
2019	600.496,71
2020	574.181,51
ΣΥΝΟΛΟ	1.174.678,22

ΔΙΑΦΟΡΕΣ

ΦΟΡ. ΕΤΟΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΣΟΔΑ ΜΕ ΦΠΑ	ΔΙΑΦΟΡΑ
2019	704.273,56	600.496,71	103.776,85
2020	886.763,12	574.181,51	312.581,61
ΣΥΝΟΛΟ	1.591.036,68	1.174.678,22	416.358,46

ΑΠΟΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ

ΦΟΡ. ΕΤΟΣ	ΣΥΝ. ΑΞΙΑ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α. 24%
2019	103.776,85	83.691,00	20.085,85
2020	312.581,61	252.081,94	60.499,67
ΣΥΝΟΛΟ	416.358,46	335.772,94	80.585,52

Από τον παραπάνω πίνακα προκύπτει διαφορά ανάμεσα στα δηλωθέντα (μεικτά) έσοδα με τα έσοδα βάσει ελέγχου κατά το έτος 2019 ποσού 103.776,85 € (καθαρή αξία 83.691,00 €, Φ.Π.Α. 20.085,85 €) και κατά το έτος 2020 ποσού 312.581,61 € (καθαρή αξία 252.081,94 €, Φ.Π.Α. 60.499,67 €).

Επειδή για τις ανωτέρω διαπιστώσεις ο έλεγχος συντάξε το υπ' αριθμ./2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) -κλήση για ακρόαση (άρθρο 28 Ν.4987/2022 & άρθρο 6 Ν.2690/99) δίδοντας προθεσμία 20 ημερών για την υποβολή προφορικών ή γραπτών απόψεων του προσφεύγοντα επί των διαπιστώσεων ελέγχου. Το υπ' αριθμ./2022 Σ.Δ.Ε. συνοδεύεται από αναλυτική κατάσταση τριών σελίδων που περιγράφονταν αναλυτικά οι διαπιστώσεις του ελέγχου και από ένα ψηφιακό οπτικό δίσκο που περιείχε όλα τα στοιχεία που απέστειλε η τράπεζα Πειραιώς, η εταιρία courier και η εταιρία Ο προσφεύγων δεν υπέβαλε στην υπηρεσία, προφορικά ή γραπτά, τυχόν αντιρρήσεις και ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., παρελθούσης της προθεσμίας για ακρόαση, προέβη στην σύνταξη της από 18/05/2023 έκθεσης μερικού ελέγχου.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν.4987/2022 (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 στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νομικώς πλημμελείς λόγω έλλειψης νομίμου αιτιολογίας διότι σε αυτές γίνεται αναφορά σε άγνωστο πλήθος στοιχείων, γεγονόσ που δεν καθιστά σαφή και ευκρινή τον τρόπο με τον οποίο η φορολογική αρχή υπολόγισε και εκτίμησε παρανόμως τα πρόστιμα που του επέβαλε.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν. 4987/2022 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) :

«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, στο άρθρο 64 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

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

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους, καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν.2690/1999, όπως κατά πάγια νομολογία έχει κριθεί, η αιτιολογία της πράξης δεν είναι απαραίτητο να περιέχεται στο σώμα αυτής αλλά, εφόσον δεν προβλέπεται από σχετικές διατάξεις ρητώς το αντίθετο, αρκεί να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου που την συνοδεύουν (βλ. ΣτΕ 2205/2004, 2096/2002, 2690/2015 ΔΕΦ ΑΘ). Εν προκειμένω, οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν είναι ακυρωτέες ως περιέχουσες πλημμελή αιτιολογία, δεδομένου ότι δεν απαιτείται εκ του νόμου στο σώμα αυτών ειδική αιτιολογία και συνεπώς, ορθώς συμπληρώνεται τόσο από την από 18/05/2023 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., όσο και από τα στοιχεία που συνέλεξε ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. από την συνεργαζόμενη με τον προσφεύγοντα εταιρία ταχυμεταφορών και από τις Τράπεζες και από τα οποία σαφώς προκύπτουν οι συναλλαγές για τις οποίες δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία. Τα εν λόγω στοιχεία έλαβε υπόψη του ο προσφεύγων όταν του επιδόθηκαν συνημμένα με το με αριθμό/2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση προς ακρόαση που περιείχε τα δεδομένα από τις ταχυμεταφορές και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών. Ωστόσο, ο προσφεύγων δεν αμφισβήτησε το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου ούτε μετά την επίδοση του ανωτέρω Σ.Δ.Ε., αλλά ούτε και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, καθώς δεν προσκομίζει στοιχεία προς ανταπόδειξη των ισχυρισμών της φορολογικής αρχής (ήτοι αντίστοιχα εκδοθέντα στοιχεία). Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός περί αναπαισιολόγητων πράξεων τυγχάνει απορριπτέος ως αορίστος προβαλλόμενος και αναπόδεικτος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή στο άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 ορίζεται :

«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 αρχεία (βιβλία και 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 που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, 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 δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14.

β) Η απόφαση (εντολή) της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο 25, πρέπει, στην περίπτωση πλήρους επιτόπιου ελέγχου, να κοινοποιείται στον φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Διοικητή είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Διοικητής δύναται, με απόφασή του, να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης.

3. Ο Διοικητής 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 παρόν, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.»

Επειδή στο τρίτο κεφάλαιο, στο άρθρο 6 της εγκυκλίου Α1293/2019 «Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά» διευκρινίζεται :

«Άρθρο 6 Έρευνα και έλεγχος διαδικτυακών συναλλαγών

Επί διενέργειας συναλλαγών μέσω διαδικτύου, κατά περίπτωση ερευνώνται, ελέγχονται και επαληθεύονται τα παρακάτω:

1. Η καταχώρηση του ελεγχόμενου προσώπου στο Γ.Ε.Μ.Η., αναφορικά με την δραστηριοποίησή του σε ηλεκτρονικό ή εξ αποστάσεως εμπόριο ή παροχή υπηρεσιών, όπως ορίζεται υποχρεωτικά από τις ισχύουσες διατάξεις.
2. Η ύπαρξη τυχόν διαδικτυακών τόπων που σχετίζονται με το ελεγχόμενο πρόσωπο, καθώς και το όνομα του φυσικού/νομικού προσώπου στο οποίο έχουν κατοχυρωθεί.
3. Η έκταση της δραστηριοποίησης του ελεγχόμενου προσώπου και τυχόν συναλλαγές αυτού σε μέσα επιχειρηματικής και κοινωνικής δικτύωσης, καθώς και το κόστος της παρουσίας και δραστηριοποίησής του στο διαδίκτυο συμπεριλαμβανομένης και της διαφημιστικής του δαπάνης. Μεταξύ άλλων, ερευνώνται και στοιχεία όπως ο αριθμός των μελών/φίλων, σχολίων πελατών, κριτικών κ.λπ.
4. Η διενέργεια εξ αποστάσεως πωλήσεων αγαθών ή παρεχόμενων υπηρεσιών (απευθείας πώληση μέσω ηλεκτρονικού καταστήματος/πώληση μέσω ηλεκτρονικής πλατφόρμας, τηλεφώνου κ.λπ.).
5. Η ύπαρξη συμβάσεων/συμφωνιών με επιχειρήσεις ταχυδρομικών υπηρεσιών ή/και εταιρείες μεταφορών (courier).
6. Η διαδικασία που ακολουθείται κατά τη λήψη και καταχώρηση της παραγγελίας, την πληρωμή, καθώς και την αποστολή των αποθεμάτων ή την παροχή υπηρεσιών.
7. Το ύψος των συναλλαγών που προκύπτουν από τα δεδομένα που τηρούνται και είναι αποθηκευμένα ηλεκτρονικά στους υπολογιστές, server, cloud κ.λπ. του ελεγχόμενου προσώπου.
8. Οι τρόποι πληρωμής των ηλεκτρονικών και εξ αποστάσεως συναλλαγών, όπως πληρωμή μέσω πιστωτικών ιδρυμάτων, αντικαταβολών μέσω επιχειρήσεων ταχυδρομικών υπηρεσιών, ιδρυμάτων έκδοσης ηλεκτρονικού χρήματος, ηλεκτρονικών πορτοφολιών, Paysafe, Paypal κ.λπ.
9. Η τυχόν σύνδεση των συσκευών POS/e-POS με ξένα πιστωτικά ιδρύματα.
10. Η ύπαρξη εσόδων από προμήθειες, διαφημιστικά συμβόλαια ή άλλα έσοδα από συναλλαγές με επιχειρήσεις ή πρόσωπα που έχουν παρουσία στο διαδίκτυο.
11. Η πραγματοποίηση διαδικτυακών συναλλαγών με χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή τρίτες χώρες.
12. Επί διαδικτυακών συναλλαγών διενεργείται επαλήθευση των εσόδων για συνολικό χρονικό διάστημα τουλάχιστον τριάντα (30) ημερών.
13. Στην περίπτωση που προκύψει δραστηριοποίηση του ελεγχόμενου προσώπου στην αλλοδαπή, ερευνάται η ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης με βάση την εθνική νομοθεσία και τις συμβάσεις περί αποφυγής διπλής φορολογίας».

Επειδή στην κρίνόμενη περίπτωση διενεργήθηκε έλεγχος από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. κατά τα οριζόμενα της Α 1293/2019 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και τις γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται, όπου διαπιστώθηκε η παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων και

καταλογίστηκαν στον προσφεύγοντα τα προσβαλλόμενα πρόστιμα του άρθρου 58Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ.. Όπως προκύπτει από την από 18/05/2023 έκθεση ελέγχου (σελ. 5 – 21), οι εν λόγω παραβάσεις προσδιορίστηκαν επακριβώς τόσο σε πλήθος, όσο και σε αξία από τον έλεγχο, και όχι κατόπιν συμπερασματικών σκέψεων όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, κατόπιν αντιπαραβολής των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα, των πωλήσεων που πραγματοποιήθηκαν μέσω της εταιρίας courier και των συναλλαγών που εξοφλήθηκαν με χρήση πιστωτικής / χρεωστικής κάρτας με τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησής του. Περαιτέρω για τον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντα δεν εφαρμόστηκε έμμεση τεχνικού ελέγχου του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ., αλλά διενεργήθηκε έλεγχος με τις γενικές διατάξεις και συνεπώς έχουν εφαρμογή στην προκειμένη περίπτωση οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ.. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί εσφαλμένου υπολογισμού του προστίμου.

Επειδή στο άρθρο 58^Α του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι :

«Για παραβάσεις σχετικές με το 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, από 25.7.2016 και μετά, επανατέθηκαν οι διατάξεις των παρ. 1 και 5 του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ.. Από την ημερομηνία αυτή και μετά, προβλέπεται ελάχιστο πρόστιμο ανά φορολογικό έλεγχο, ανάλογα με την κατηγορία βιβλίων (250 ή 500 ευρώ, για απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία, αντίστοιχα) ενώ προβλέπεται και ο πολλαπλασιασμός των προστίμων σε περίπτωση υποτροπής, διαπίστωσης, δηλαδή, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης.

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1112/2016 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 58Α του ν.4987/2022 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 για να θεωρηθεί υποτροπή η εκ νέου διάπραξη της ίδιας παράβασης απαιτείται αυτή, ως μεταγενέστερο χρονικά γεγονός, να διαπιστωθεί εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης. **Ως προς την αφετηρία της προθεσμίας αυτής, παρατηρείται ότι με τον όρο «αρχική πράξη» νοείται η πράξη με την οποία διαπιστώνεται για πρώτη φορά κάποια παράβαση.** Κρίσιμος χρόνος για την αφετηρία (της πενταετίας) είναι ο χρόνος έκδοσης της αρχικής αυτής πράξης. (Ιωάννη Φωτόπουλου, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Εκδόσεις Σάκκουλα 2018, σελ. 1536).

Επειδή, στην περίπτωση Ε της ΠΟΛ 1026/2018 ορίζεται ότι :

«Σημειώνεται ότι σε περίπτωση υποτροπής, δηλαδή **διάπραξης** εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης επιβολής προστίμου της ίδιας ως άνω παράβασης, κατά περίπτωση, εφαρμόζονται οι διατάξεις της [παραγράφου 3 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ.](#), οι οποίες διευκρινίστηκαν με την εγκύκλιο [ΠΟΛ. 1252/2015](#)».

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, ως υποτροπή λογίζεται η διαπίστωση της διάπραξης της ίδιας παράβασης σε ημερομηνία μεταγενέστερη της εκδόσεως της αρχικής πράξης και όχι πέραν της πενταετίας από την έκδοση αυτής.

Επειδή, περαιτέρω, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, η διαπίστωση των νέων παραβάσεων, για τις οποίες εκδίδεται η δεύτερη και, στη συνέχεια, η τρίτη απόφαση επιβολής προστίμου πρέπει να λαμβάνει χώρα μετά την έκδοση της προηγούμενης, ήτοι πρώτης και δεύτερης, αντιστοίχως, αποφάσεως επιβολής προστίμου και **την κοινοποίησή της στον παραβάτη ή τη γνώση της από αυτόν, ώστε ο τελευταίος να γνωρίζει εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου και να εξασφαλίζεται ο αποτρεπτικός και κατασταλτικός σκοπός της κυρώσεως, καθώς και η ανάγκη διαφάνειας ως προς τη σειρά εκδόσεως των σχετικών καταλογιστικών πράξεων και το ύψος του επιβαλλομένου με αυτές προστίμου.** (ΣΤΕ 1240/2016).

Επειδή, η κοινοποίηση των πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης διενεργείται σε κάθε περίπτωση που αυτό προβλέπεται ρητά από τις επί μέρους διατάξεις του Κ.Φ.Δ. και της εν γένει φορολογικής νομοθεσίας, αλλά και, χωρίς τούτο να προβλέπεται ρητά, σε κάθε περίπτωση που σε βάρος φορολογουμένου (φυσικού ή νομικού προσώπου) **λαμβάνεται δυσμενές μέτρο το οποίο αυτός δεν γνωρίζει, διότι αυτό επιτάσσει η αρχή της φανεράς δράσης της Διοίκησης** (Ε Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Τόμος Α', 2010, σ. 68 επ., υποσ. 15). Η υποχρέωση αυτή κοινοποίησης, ανεξαρτήτως αν είναι δυσμενής ή ευμενής για το φορολογούμενο, συνάγεται και από την γενική ρύθμιση του άρθρου 19 παρ. 1 του ΚΔΔιαδ, σύμφωνα με την οποία «*Η ατομική διοικητική πράξη κοινοποιείται στο πρόσωπο το οποίο αφορά*» (Α Τάχος, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, 2009, σ. 695 επ. /Κατράς (Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, 2015, σ. 354 επ. και Β. Γκέρτσο/Δ. Πυργάκη, Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας 2015, σ. 317 επ.). Με τη διαδικασία κοινοποίησης πράξεων που εκδίδονται από όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, διασφαλίζεται η εφαρμογή των συνταγματικών αρχών της ασφάλειας δικαίου και της χρηστής διοίκησης, που αποτελούν βασικό χαρακτηριστικό του κράτους δικαίου. Από την επίδοση αυτών αφετηριάζονται όλες οι νόμιμες συνέπειές των.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι μη ορθώς η φορολογική αρχή του καταλόγισε το προσβαλλόμενο πρόστιμο, διότι το ποσό είναι διπλάσιο της προσωρινής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. και αντίθετο από τα πορίσματα του ελέγχου.

Επειδή, δυνάμει της με αριθμό/31-05-2022 εντολής του Τμήματος Β2 - Β' Υποδιεύθυνση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης διενεργήθηκε μερικός έλεγχος στην προσφεύγουσα οντότητα, στα φορολογικά έτη 2019 και 2020, από τον οποίο διαπιστώθηκε η παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, καθαρής αξίας 83.691,00 € πλέον ΦΠΑ 24% 20.085,84 € για το φορολογικό έτος 2019 και καθαρής αξίας 252.081,94 € πλέον ΦΠΑ 24% 60.499,67 € για το φορολογικό έτος 2020 και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου της Δ.Ο.Υ. Σερρών σύμφωνα με τις διατάξεις περί υποτροπής στην ίδια παράβαση του άρθρου 58^Α παρ. 1 του ν. 4987/2022, ήτοι 100% της αξίας Φ.Π.Α. της αποκρυσταλλώσας αξίας.

Επειδή, από τα δεδομένα του συστήματος TAXIS προκύπτει ότι ο προσφεύγων στο φορολογικό έτος 2018 είχε υποπέσει στην παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, βάσει των διατάξεων του άρθρου 58^Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. και εκδόθηκε η με αριθμό .../05-11-2021 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ., ύψους 11.946,33, η οποία κοινοποιήθηκε νόμιμα στις 09/11/2021.

Επειδή, η κοινοποίηση της αρχικής πράξης επιβολής προστίμου (με βάση τις διατάξεις του άρθρου 58^Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ.) έγινε την 09/11/2021, συνεπώς, για όσες αποδείξεις λιανικής συναλλαγής, διαπιστώθηκε από τον παρόντα έλεγχο ότι δεν εκδόθηκαν από την 01/01/2019 μέχρι την 31/12/2020 από την προσφεύγουσα επιβάλλεται το πρόστιμο του 50% επί του φόρου της αποκρυσταλλώσας αξίας, χωρίς να θεμελιώνεται υποτροπή, καθώς η **διάπραξη** της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων έλαβε χώρα σε χρονικό διάστημα προγενέστερο της εκδόσεως και κοινοποιήσεως της αρχικής πράξης, που αποτελεί το εναρκτήριο γεγονός της πενταετίας για την επιμέτρηση της υποτροπής.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, περί εσφαλμένου καταλογισμού υποτροπής της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης επιβολής προστίμου για τη μη έκδοση αποδείξεων, έχει νομικό έρεισμα, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται **αποδεκτός** και οι προσβαλλόμενες πράξεις θα πρέπει να τροποποιηθούν ως εξής :

Η με αριθμό/24-08-2023 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών : Ποσό καταλογισμού : $20.085,84 \times 50\% = 10.042,92 \text{ €}$

Η με αριθμό/24-08-2023 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών : Ποσό καταλογισμού : $60.499,67 \times 50\% = 30.249,84 \text{ €}$

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 30/09/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

1. Η με αριθμό/24-08-2023 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	20.085,84 €	10.042,92 €

2. Η με αριθμό/24-08-2023 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	60.499,67 €	30.249,84 €

Το αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.