



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 21/02/2024

Αριθμός απόφασης: 414

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@aae.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 01/11/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ./09-10-2023 πράξης επιβολής

προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2017 και της με αριθμό/11-10-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης 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. Ε' Θεσσαλονίκης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 01/11/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό/09-10-2023 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **242.478,81 €** (242.478,81 X 100% λόγω υποτροπής στην ίδια παράβαση), για την μη έκδοση απροσδιόριστου αριθμού φορολογικών στοιχείων από τον εν χρήσει ΦΗΜ, καθαρής αξίας 1.015.430,54 € πλέον ΦΠΑ 242.478,81 € και συνολικής αξίας 1.257.909,45 €, κατά παράβαση των άρθρων 1, 5, 8, 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/11-10-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα Φ.Π.Α. πρόστιμο ύψους **500,00 €** διότι δεν ανταποκρίθηκε στην με αρ. πρωτ. .../2023 έγγραφη πρόσκληση της φορολογικής αρχής, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 και του Ν.4987/2022, που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ' και παρ. 2 περ. γ' του Ν.4987/2022.

Από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, στις 22/10/2019 και στο πλαίσιο της εντολής/2019, συνεργείο πραγματοποίησε έλεγχο στην έδρα της επιχείρησης με Α.Φ.Μ. με διακριτικό τίτλο «.....» επί της οδού Κατά τον προαναφερθέντα έλεγχο κατασχέθηκαν με την υπ' αριθ./2019 έκθεση κατάσχεσης ηλεκτρονικά αρχεία txt από τον ΦΗΜ με αρ.μητρώου που ανήκε στον προσφεύγοντα και ο οποίος έκανε έναρξη δραστηριότητας με αντικείμενο εργασιών «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΓΕΥΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΠΟΤΩΝ ΑΠΟ ΟΥΖΕΡΙ, ΜΕΖΕΔΟΠΩΛΕΙΟ, ΤΣΙΠΟΥΡΑΔΙΚΟ, ΖΥΘΟΠΩΛΕΙΟ ΜΕ ΠΑΡΟΧΗ ΣΕΡΒΙΡΙΣΜΑΤΟΣ» στην ίδια διεύθυνση, στις 06/10/2016 και διακοπή δραστηριότητας στις 02/03/2023, ενώ ο παραπάνω φορολογικός μηχανισμός έκανε έναρξη στις 13/10/2016. Προς αξιοποίηση των παραπάνω κατασχεμένων εκδόθηκε από την

Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. η υπ' αριθ. 101/2023 εντολή επεξεργασίας για το φορολογικό έτος 2017. Η εν λόγω εντολή κοινοποιήθηκε ταχυδρομικά στον προσφεύγοντα στις 18/01/2023, αλλά επέστρεψε ως αζήτητη στις 23/02/2023. Στη συνέχεια κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στα δύο δηλωθέντα στο σύστημα taxis email από όπου πήρε αριθμό καταχώρησηςμε ημερομηνία ανάρτησης 09/03/2023. Κατόπιν τηλεφωνικής επικοινωνίας του ελέγχου με τον προσφεύγοντα, ο τελευταίος προσήλθε στα γραφεία της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. στις 22/03/2023 όπου συντάχθηκε το υπ' αριθ...../22.03.2023 πρακτικό συνάντησης και του επιδόθηκε η υπ' αριθ...../2023 Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων. Ο προσφεύγων μέχρι και την ημερομηνία σύνταξης της έκθεσης ελέγχου στις 29/09/2023 δεν ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω πρόσκληση.

Από την ανάγνωση και επεξεργασία των αρχείων α,β και ε txt του ΦΗΜ και τη διασταύρωση των εκδοθέντων δελτίων παραγγελίας με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία προέκυψε ότι η προσφεύγουσα οντότητα στο φορολογικό έτος 2017 δεν εξέδωσε σε απροσδιόριστο αριθμό περιπτώσεων φορολογικά στοιχεία εσόδου για πώληση φαγητών και ποτών συνολικής αξίας 1.257.909,45 €.

Οι ανωτέρω παραλείψεις του προσφεύγοντα αποτελούν παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 και 8 έως 13 του Ν.4308/2014(Ε.Λ.Π.) και ως εκ τούτου συντάχθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. και επιδόθηκε στις 04/08/2023 στον εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπο του προσφεύγοντα το με αρ./2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων – Κλήση προς ακρόαση με συνημμένο τον προσωρινό προσδιορισμό προστίμου, επί του οποίου ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε και εκδόθηκαν ακολούθως από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης 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. Παραβίαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου - Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας- Καταστρατήγηση των διατάξεων του άρθρου 24 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - Μη κοινοποίηση έκθεσης κατάσχεσης - Ακυρότητα προσβαλλόμενης πράξης.
2. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου. Καταλογισμός διπλάσιου ποσού προστίμου της προσωρινής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. και αντίθετο με τα πορίσματα του ελέγχου.
3. Παραβίαση δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης άρ.20 Συντάγματος - Παραβίαση του άρ.28 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - Μη επαρκής αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων και του υπ' αριθ...../2023 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου.
4. Παραβίαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου - Έλλειψη αιτιολογίας των πορισμάτων ελέγχου

Ως προς τον ισχυρισμό περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας – μη κοινοποίηση έκθεσης κατάσχεσης.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) προβλέπονται τα εξής:

«Άρθρο 24. Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπο του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου. [...]

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 εκπρόσωπο του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησης τους ή φορολογικό εκπρόσωπο 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 στην υπό κρίση περίπτωση, κατά τον προαναφερθέντα έλεγχο σε τρίτο πρόσωπο, με κοινή έδρα, κατασχέθηκαν με την υπ' αριθμ./22-10-2019 έκθεση κατάσχεσης ηλεκτρονικά αρχεία TXT από τον ΦΗΜ με αρ. μητρώου που ανήκε στον προσφεύγοντα. Η ανωτέρω κατάσχεση υπογράφηκε από τους ελεγκτές που διενήργησαν την κατάσχεση και την υπάλληλο της ελεγχόμενης επιχείρησης «..... με Α.Φ.Μ.», στην οποία και επιδόθηκε αντίγραφο της έκθεσης.

Επειδή δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης όταν αφορά σε τρίτο πρόσωπο, αλλά ο νόμος προβλέπει την παράδοση αντιγράφου στον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο. Εξάλλου υπήρχε αντικειμενική δυσκολία παράδοσης αντιγράφου της έκθεσης κατάσχεσης

στον προσφεύγοντα, καθώς ο ίδιος ήταν απών. Ωστόσο, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτει σε κανένα στάδιο του ελέγχου αίτηση του προσφεύγοντα προς την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. προκειμένου να λάβει αντίγραφα της επίμαχης έκθεσης κατάσχεσης και των κατασχεμένων στοιχείων. Αντίθετα, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. προέβαλε κάθε προσπάθεια ενημέρωσης του προσφεύγοντα για τον επικείμενο έλεγχο με τις επανειλημμένες προσπάθειές του κοινοποίησης της εντολής ελέγχου και της πρόσκλησης προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, σύμφωνα με το ως άνω ιστορικό της υπόθεσης. Επομένως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι λόγω μη κοινοποίησης της έκθεσης κατάσχεσης δεν γνώριζε τα στοιχεία που του κατασχέθηκαν και ως εκ τούτου στερήθηκε του δικαιώματος άμυνας τυγχάνει απορριπτέος ως αλυσιτελώς και παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Ως προς το δεύτερο 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 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 Φ.Π.Α., 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/...../2023 εντολής επεξεργασίας του Τμήματος Α2 - ΑΒ' Υποδιεύθυνση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης διενεργήθηκε μερικός έλεγχος στην προσφεύγουσα

οντότητα, στο φορολογικό έτος 2017, από τον οποίο διαπιστώθηκε η παράβαση της μη έκδοσης απροσδιορίστου αριθμού φορολογικών στοιχείων από τον εν χρήσει ΦΗΜ, καθαρής αξίας 1.015.430,54 € πλέον ΦΠΑ 242.478,81 € και συνολικής αξίας 1.257.909,45 € και εκδόθηκε η με αριθμό/09-10-2023 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, 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 αποκρυβείσας αξίας.

Επειδή, από τα δεδομένα του συστήματος TAXIS προκύπτει ότι ο προσφεύγων στο φορολογικό έτος 2016 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/01-12-2022 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ., ύψους 51.541,51 €, η οποία κοινοποιήθηκε νόμιμα στις 23/12/2022.

Επειδή, η κοινοποίηση της αρχικής πράξης επιβολής προστίμου (με βάση τις διατάξεις του άρθρου 58^Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ.) έγινε την **23/12/2022**, συνεπώς, για όσες αποδείξεις λιανικής συναλλαγής, διαπιστώθηκε από τον παρόντα έλεγχο ότι δεν εκδόθηκαν από την 01/01/2017 μέχρι την 31/12/2017 από τον προσφεύγοντα επιβάλλεται το πρόστιμο του 50% επί του φόρου της αποκρυβείσας 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 η κρινόμενη προσβαλλόμενη πράξη θα πρέπει να τροποποιηθεί ως ακολούθως :

Η με αριθμό/09-10-2023 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης : Ποσό καταλογισμού : $242.478,81 \times 50\% = 121.239,41 \text{ €}$

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό περί παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης άρ.20 Συντάγματος

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

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

Επειδή, το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, το άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ., προβλέπει: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....».

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

αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

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

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.».

Επειδή στο άρθρο 62 του Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται : «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 σημείωμα διαπιστώσεων παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να προβάλλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς ενώπιον του αρμόδιου για την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξης οργάνου, ούτως ώστε να επηρεάσει τη λήψη από το όργανό αυτό της σχετικής απόφασης, ύστερα από διαφορετική εμφάνιση ή εκτίμηση του πραγματικού υλικού (Βλ. Δ. Καλλιγέρου, σε Γ. Μέντη (επιμ.), Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Ερμηνεία κατ' άρθρο, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2^η έκδοση, Τόμος Α', σελ. 757). Συνάγεται, λοιπόν, ότι ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου αποτελεί ένα «προσχέδιο» της οριστικής πράξης, υπό την επιφύλαξη βεβαίως της απαλοιφής ή της διαφοροποίησης της τελικής οφειλής, λόγω ολικής ή μερικής αντίστοιχα αποδοχής των απόψεων του υπόχρεου επί των ευρημάτων του ελέγχου (Βλ. Π. Πανταζόπουλου, σε Ι. Φωτόπουλο (επιμ.), Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Συστηματική κατ' άρθρο ερμηνεία Ν.4987/2022, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2018, σελ. 700. Μ. Καλεβρόσογλου, σε Γ. Μέντη (επιμ.), Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Ερμηνεία κατ' άρθρο, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2^η έκδοση, Τόμος Α', σελ. 762).

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν τηρήθηκε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του άρθρου 20 Συντάγματος διότι από το Σημείωμα Διαπιστώσεων που του επιδόθηκε ουδόλως αιτιολογείται και αντίστοιχα δεν προκύπτει ο τρόπος με τον οποίο έγινε η εξεύρεση της φερόμενης μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης.

Επειδή η κοινοποίηση του Σημειώματος διαπιστώσεων του φορολογικού ελέγχου εμπεριέχει και το στοιχείο της κλήσεως του διοικουμένου προς ακρόαση ενώπιον της φορολογικής αρχής, ώστε να εξασφαλίζεται η πλήρης νομική και ουσιαστική διερεύνηση της φορολογικής διαφοράς, καθώς με το

Σημείωμα διαπιστώσεων παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να προβάλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς ενώπιον του αρμόδιου για την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως οργάνου, ούτως ώστε να επηρεάσει τη λήψη από το όργανο αυτό της σχετικής απόφασης ύστερα από διαφορετική εμφάνιση ή εκτίμηση του πραγματικού υλικού.

Επειδή, περαιτέρω, όπως ήδη έχει κριθεί (ΣΤΕ 4447/2012) «όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως προβλέπονται, πέραν της αρχικής προηγούμενης ακροάσεως, και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρων οργάνων, η μη τήρηση του προβλεπόμενου τύπου της προηγούμενης ακροάσεως κατά τη διαδικασία εκδόσεως της αρχικής πράξεως καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν την έκδοση της αρχικής πράξεως.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., επέδωσε στον εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπο του προσφεύγοντα την 04/08/2023 το με αριθμό/2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων – Κλήση προς ακρόαση και τον υπ' αριθ./2023 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου. Ο προσφεύγων δεν αμφισβήτησε το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου μετά την επίδοση του ανωτέρω Σημειώματος Διαπιστώσεων - κλήση προς ακρόαση, αλλά ούτε αιτήθηκε να λάβει αντίγραφα των στοιχείων που έλαβε υπόψη του ο έλεγχος. Εξάλλου ο έλεγχος περιορίστηκε στην επεξεργασία των κατασχεμένων αρχείων του ΦΗΜ με αρ. μητρώου, καθότι ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην/2023 πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων. Ως εκ τούτου, ο υπό κρίση λόγος που εδράζεται στην έλλειψη διοικητικής ακρόασης, κατά παράβαση του άρθρου 20 του Συντάγματος, είναι απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό περί έλλειψης αιτιολογίας των πορισμάτων του ελέγχου

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. 1 και 2 του Κ.Φ.Δ. 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 στο άρθρο 14 του Ν.4987/2022 ορίζεται :

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 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, 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 το άρθρο 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι: «...Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. ...».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. 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 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, 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, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την από 29/09/2023 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., από την ανάγνωση και επεξεργασία των αρχείων α, β και ε txt του ΦΗΜ με αρ.μητρώου που ανήκε στον προσφεύγοντα, προέκυψε ότι η προσφεύγουσα οντότητα στο χρονικό διάστημα από 01/01/2017 έως 20/10/2017 εξέδωσε από τον εν χρήσει φορολογικό μηχανισμό ΕΑΦΔΣΣ δελτία παραγγελίας για το σερβίρισμα των αγαθών και κατόπιν αντίστοιχες αποδείξεις λιανικής πώλησης ή τιμολόγια ως εξής: είτε μία απόδειξη για κάθε δελτίο παραγγελίας είτε κατά κανόνα μία απόδειξη λιανικής πώλησης συνολικά για περισσότερα δελτία παραγγελίας που εκδόθηκαν κατά τη διάρκεια μίας ημέρας.

Στο ελεγχόμενο χρονικό διάστημα ο προσφεύγων εξέδωσε συνολικά 25.044 Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης, 134 Τιμολόγια Δελτία Αποστολής, 74 Ειδικά Ακυρωτικά Στοιχεία και 122.755 Δελτία Παραγγελίας. Διαπιστώθηκε ότι στα δελτία παραγγελίας δεν αναγράφεται η αξία των σερβιρισμένων ειδών ως εκ τούτου ο έλεγχος προκειμένου να προχωρήσει σε αντιπαραβολικό έλεγχο μεταξύ των εκδοθέντων Δελτίων Παραγγελίας και των αντίστοιχων Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης ή των Τιμολογίων υπολόγισε τις αξίες των πωληθέντων ειδών για το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα με βάση τη συχνότερα εμφανιζόμενη τιμή στον τιμοκατάλογο, καθώς και την ευνοϊκότερη για την οντότητα τιμή και για αυτό το λόγο συνέταξε πίνακα με τις τιμές των προϊόντων (φαγητών και ποτών) που λήφθηκαν υπόψη. Με βάση τον ως άνω πίνακα, υπολογίστηκε στη συνέχεια η συνολική αξία των εκδοθέντων Δελτίων Παραγγελίας. Από την επεξεργασία των αρχείων ΦΗΜ και τη διασταύρωση των εκδοθέντων δελτίων παραγγελίας με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία (αποδείξεις λιανικής πώλησης, τιμολόγια και ειδικά ακυρωτικά στοιχεία), προκύπτει ότι η προσφεύγουσα οντότητα δεν εξέδωσε ή εξέδωσε ανακριβώς σε απροσδιόριστο αριθμό περιπτώσεων φορολογικά στοιχεία εσόδου από την εν χρήσει Φ.Τ.Μ ή άλλο φορολογικό στοιχείο εσόδου, για πώληση φαγητών και ποτών, συνολικής αξίας 1.257.909,45 €, στο φορολογικό έτος 2017. Επί των ανωτέρω συναλλαγών εφαρμόστηκαν

συντελεστές Φ.Π.Α. 13% και 24% ανάλογα με τα ποσοστά των συντελεστών στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία.

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 29/09/2023 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., όσο και από τα ηλεκτρονικά αρχεία ΦΗΜ που κατάσχεσε ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. και από τα οποία σαφώς προκύπτουν οι συναλλαγές, για τις οποίες δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός περί αναιτιολόγητων πράξεων τυγχάνει απορριπτέος ως αορίστως προβαλλόμενος και αναπόδεικτος.

Επειδή, η από 29/09/2023 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, στην οποία εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α., αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, επίσης, εκτίθεται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπειριστατωμένα, οι δε διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή ο προσφεύγων δεν προβάλλει κανένα ισχυρισμό σχετικά με την με αριθμό/11-10-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 01/11/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, ως ακολούθως :

α) Την μερική αποδοχή αυτής και την τροποποίηση της/09-10-2023 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.

β) Την απόρριψη αυτής και την επικύρωση της/11-10-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.

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

1. Η με αριθμό/09-10-2023 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	242.478,81 €	121.239,41 €

2. Η με αριθμό/11-10-2023 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	500,00 €	500,00 €

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 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.