



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 05/03/2024

Αριθμός απόφασης: 558

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604537

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 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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου, κατά: α) της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του αρθ. 58Α παρ. 1 του ΚΦΔ φορολογικού έτους **2017** και β) της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του αρθ. 58Α παρ. 1 του ΚΦΔ φορολογικού έτους **2018** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας καθώς και την μη ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των

διατάξεων των Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και Ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) της **Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας**, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, 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' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του αρθ. 58Α παρ. 1 του ΚΦΔ φορολογικού έτους **2017** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **4.527,83 ευρώ** επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παρακάτω παράβαση :

δεν εξέδωσε σε τριάντα πέντε (35) περιπτώσεις τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία εσόδου συνολικής καθαρής αξίας 37.731,94 ευρώ πλέον Φ.Π.Α 9.055,67 ευρώ, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8, 12 και 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Με την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του αρθ. 58Α παρ. 1 του ΚΦΔ φορολογικού έτους **2018** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **1.568,74 ευρώ** επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παρακάτω παράβαση :

δεν εξέδωσε σε δεκαπέντε (15) περιπτώσεις τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία εσόδου συνολικής καθαρής αξίας 13.072,80 ευρώ πλέον Φ.Π.Α 3.137,47 ευρώ, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8, 12 και 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν μετά τον μερικό έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων ΕΛΠ και ΚΦΔ που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, σύμφωνα με την με αριθμό εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της **Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας**.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε προγενέστερη έρευνα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας στην οντότητα, που φέρεται ότι ενεργούσε, μαζί με άλλες οντότητες, ως κύκλωμα έκδοσης και λήψης πλήθους εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας εκατομμυρίων ευρώ. Ο προσφεύγων φέρεται να διενήργησε μεταφορές μηχανημάτων έργου για λογαριασμό της ανωτέρω εταιρίας. Ωστόσο, για τις συναλλαγές του προσφεύγοντος που αφορούσαν σε κατασχεμένες φορτωτικές σχετικά με τις ελεγχόμενες από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας οντότητες εκδόθηκαν, αρχικά η με αριθμό εντολή ελέγχου από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας και ύστερα, λόγω μεταφοράς ελεγκτικής αρμοδιότητας, η με αριθμό εντολή ελέγχου από το 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αθηνών.

Προς τούτο ο υπό κρίση ο έλεγχός δεν επεκτάθηκε στον έλεγχο των συγκεκριμένων συναλλαγών.

Στα πλαίσια του υπό κρίση ελέγχου διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

-Μοναδική δραστηριότητα του προσφεύγοντος είναι η εκμετάλλευση του Φ.Δ.Χ Το εν λόγω φορτηγό δημοσίας χρήσης είναι όχημα που εκτελεί ειδικές μεταφορές βαρέων μηχανημάτων και οχημάτων. Δηλαδή μεταφέρει για λογαριασμό διαφόρων οντοτήτων μηχανήματα έργου, όπως τσάπες, εκσκαφείς, γερανούς κλπ.

-Η δραστηριοποίησή του εκτεινόταν σε όλη την Ελλάδα καθώς και σε γειτονικές χώρες (Βουλγαρία και Αλβανία)

-Οι δαπάνες καυσίμων αφορούσαν μεγάλο μέρος των διαφόρων εξόδων του.

-Τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που εξέδιδε, εκδίδονταν την ημέρα που παρείχε τις αντίστοιχες υπηρεσίες και όχι μεταγενέστερα, ήτοι δεν έκανε χρήση των διατάξεων του άρθρου 11 του Ν.4308/2014

-Πρόεκυψε δυσαναλογία των ακαθάριστων εσόδων του σε σχέση με τα καταναλωθέντα λίτρα πετρελαίου τόσο ανά μήνα όσο και ανά έτος.

-Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των τιμολογίων προμήθειας καυσίμων του φορτηγού οχήματος του προσφεύγοντος και συγκεκριμένα από την τοποθεσία στην οποία βρισκόταν το κάθε πρατήριο από το οποίο προμηθευόταν, καθώς και από άλλα στοιχεία εξόδων του προσφεύγοντος, σε σχέση με τα εκδοθέντα στοιχεία εσόδων και συγκεκριμένα από την τοποθεσία στην οποία φέρεται να παρείχε κάθε φορά υπηρεσίες μεταφοράς, διαπιστώθηκε ότι ενώ προμηθεύτηκε καύσιμα από διάφορα πρατήρια για την διεκπεραίωση της επαγγελματικής του δραστηριότητας ή πραγματοποίησε έξοδα που αφορούν την κυκλοφορία του φορτηγού οχήματος, δεν εξέδωσε τα αντίστοιχα στοιχεία εσόδων.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι ο προσφεύγων σε τριάντα πέντε (35) περιπτώσεις το 2017 και σε δεκαπέντε (15) περιπτώσεις το 2018 δεν εξέδωσε τα αντίστοιχα στοιχεία εσόδου, ήτοι τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία για εκτέλεση μεταφοράς μηχανημάτων και οχημάτων προς διάφορους πελάτες, τα στοιχεία των οποίων δεν είναι γνωστά στον έλεγχο. Για τον προσδιορισμό της αξίας του κάθε στοιχείου, ο έλεγχος έλαβε ως αξία δρομολογίου τον μέσο όρο της αμοιβής του από παροχή σε πελάτες του (πλην των εσόδων από υπηρεσίες που παρείχε σε) καθώς δεν μπορούσε να προσδιορίσει τα ακριβή στοιχεία των συναλλαγών αυτών.

Λόγω των ανωτέρω διαπιστώσεων επιβλήθηκαν στον προσφεύγοντα τα πρόστιμα του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ με τις υπό κρίση προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού προστίμου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς :

- Έλλειψη αιτιολογίας της έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 και των πράξεων- προστίμου, κατά παράβαση των διατάξεων του αρ. 28 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και του αρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας.
- Μη νόμιμες οι ελεγκτικές διαπιστώσεις λόγω του ότι ενέχουν έναν λανθάνοντα και ανεπίτρεπτο για τη φορολογική διοίκηση έλεγχο σκοπιμότητας.
- Τελικώς δεν απεδείχθη από την φορολογική αρχή το αποδεικτέο πραγματικό γεγονός, της μη έκδοσης στοιχείου εσόδου.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ.10 και 11 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζονται μεταξύ των άλλων τα ακόλουθα:

«Άρθρο 8. Τιμολόγιο πώλησης [...]

10. Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με πρόσωπα μη υπόχρεα στην έκδοση τιμολογίου, εκδίδουν σχετικό παραστατικό προς τεκμηρίωση και αναγνώριση της συναλλαγής. Το παραστατικό αυτό αναφέρει:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του αντισυμβαλλόμενου. γ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών.

δ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών.

ε) Την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας, κατά περίπτωση, και το συνολικό ποσό της συναλλαγής.

στ) Το είδος και το ποσό τυχόν φορολογικών επιβαρύνσεων.

11. Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με οντότητα που επίσης υπόκειται σε αυτόν το νόμο και η οποία για οποιονδήποτε λόγο δεν εκδίδει τιμολόγιο πώλησης, υπόκεινται στην υποχρέωση της παραγράφου 10 του παρόντος άρθρου.[...].»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζονται μεταξύ των άλλων τα ακόλουθα:

«Άρθρο 9. Περιεχόμενο τιμολογίου

1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών.

ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες.

στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.

ζ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

η) Την αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., την αξία που απαλλάσσεται Φ.Π.Α., την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας χωρίς Φ.Π.Α., καθώς και την αξία κάθε έκπτωσης ή επιστροφής, εάν δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή μονάδας.

θ) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται.

ι) Το ποσό του οφειλόμενου Φ.Π.Α., εκτός εάν εφαρμόζεται ειδικό καθεστώς, σύμφωνα με το οποίο η πληροφορία αυτή παραλείπεται.

ια) Τον όρο «Αυτο-τιμολόγηση», όταν το τιμολόγιο εκδίδεται από τον λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών.

ιβ) Όταν η πράξη απαλλάσσεται από Φ.Π.Α., η διάταξη της εθνικής νομοθεσίας (ν. 2859/2000) ή η διάταξη της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ ή άλλη διάταξη, σύμφωνα με την οποία η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται από το φόρο αυτόν.

ιγ) Όταν ο λήπτης είναι υπόχρεος καταβολής του Φ.Π.Α., η αναφορά «Αντίστροφη επιβάρυνση».

ιδ) Επί ενδοκοινοτικής παράδοσης ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, τα στοιχεία που προβλέπονται από την ισχύουσα νομοθεσία περί Φ.Π.Α., βάσει της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ.

ιε) Όταν εφαρμόζεται το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους των πρακτορείων ταξιδίων, η αναφορά «Καθεστώς περιθωρίου – Ταξιδιωτικά πρακτορεία».

ιστ) Ο όρος «Καθεστώς περιθωρίου – Μεταχειρισμένα αγαθά» ή «Καθεστώς περιθωρίου – Έργα τέχνης» ή «Καθεστώς περιθωρίου – Αντικείμενα συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας», όταν εφαρμόζεται ένα από τα ειδικά καθεστώτα που ισχύουν στον τομέα των μεταχειρισμένων αγαθών και των αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας, αντίστοιχα.

ιζ) Όταν ο υπόχρεος στο Φ.Π.Α. είναι φορολογικός αντιπρόσωπος κατά την έννοια της ισχύουσας νομοθεσίας περί Φ.Π.Α. και της σχετικής Οδηγίας 2006/112/ΕΚ, τα πλήρη στοιχεία του εν λόγω προσώπου, καθώς και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) αυτού.

2. Τα ποσά του τιμολογίου μπορεί να εκφράζονται σε οποιοδήποτε νόμισμα. Το ποσό Φ.Π.Α. του τιμολογίου εκφράζεται και στο εθνικό νόμισμα.

3. Το τιμολόγιο δεν απαιτείται να φέρει υπογραφή για τους σκοπούς αυτού του νόμου».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζονται μεταξύ των άλλων τα ακόλουθα:

«Άρθρο 11. Χρόνος έκδοσης τιμολογίου

1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.

2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.

β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί.

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.

δ) Στην περίπτωση έκδοσης συγκεντρωτικού τιμολογίου της παρ. 3 του άρθρου 10, το συγκεντρωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η του επόμενου μήνα από το μήνα εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε το πρώτο γεγονός πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που συμπεριλαμβάνεται στο συγκεντρωτικό τιμολόγιο.

ε) Ειδικά, όταν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι το Δημόσιο ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, το τιμολόγιο δύναται να εκδίδεται μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων ή η οριστικοποίηση της συναλλαγής από τον αγοραστή, κατά περίπτωση».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58Α, παρ. 1, 2 και 5 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. [...]».

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

5. Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παρ. 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παρ. 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παρ. 2. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παρ. 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παρ. 2, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του πενήντα τοις εκατό (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, σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε.2047/2023, με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με την επιβολή προστίμων επί υποθέσεων ελέγχου για τις οποίες εφαρμόζονται μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και λοιπά συναφή θέματα σχετικά με το Φ.Π.Α.», διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων, ότι,

«1. Στις περιπτώσεις που διενεργείται προσδιορισμός του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) και το εισόδημα που προκύπτει από τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των έμμεσων μεθόδων ελέγχου υπερβαίνει το δηλωθέν, δηλαδή διαπιστώνεται αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη που αποδίδεται στη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων και δεν προκύπτει το πλήθος των συναλλαγών και η αξία έκαστης συναλλαγής, για την οποία έπρεπε να εκδοθεί το σχετικό φορολογικό στοιχείο, παρά μόνο η συνολική αποκρυβείσα αξία, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο της παρ. 1 του άρθρου 58Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4789/2022 Α' 206) εφεξής ΚΦΔ, και επιβάλλονται μόνο τα πρόστιμα περί ανακριβούς υποβολής δήλωσης που προβλέπονται με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 58Α παρ. 2 του ΚΦΔ. 2. [...]».

Επειδή στο ίδιο πλαίσιο, με την υπ' αριθμόν απόφαση της Υπηρεσίας μας, έχουν κριθεί τα εξής:

«Επειδή, από την ως άνω έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει αναλυτικά με συγκεκριμένη, σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την διαπίστωση της παράβασης της απόκρυψης εσόδων με αποκρυβείσα καθαρή αξία, η οποία προσδιορίστηκε στο ποσό των [...], κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 του Κ.Β.Σ.. Συγκεκριμένα, δεν στοιχειοθετούνται παραβάσεις του Κ.Β.Σ. σε βάρος του προσφεύγοντος, ικανές να επισύρουν πρόστιμα, αφού δεν υφίστανται τα πραγματικά περιστατικά των συγκεκριμένων παραβάσεων, όπως είδος συναλλαγής, χρόνος, πρόσωπα αγοραστών, ιδιότητα αυτών κλπ, στοιχεία που είναι απαραίτητα για την έκδοση πράξεως επιβολής προστίμου. Άλλωστε, επί προσδιορισμού εξωλογιστικώς ακαθαρίστων εσόδων μεγαλύτερων των βιβλίων, δεν επιβάλλονται πρόστιμα Κ.Β.Σ., για τις διαφορές των εσόδων (βλ. 5504/1998 ΔΕΦΑΘ)».

Επειδή, ακόμη, για την επιβολή αυτοτελούς προστίμου για την μη έκδοση φορολογικού στοιχείου, απαιτείται η φορολογική αρχή να προσδιορίζει με ακρίβεια τον αριθμό των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, κατόπιν συγκεκριμένων διαπιστώσεων και δεν επιτρέπεται η εξεύρεση του εν λόγω αριθμού κατά προσέγγιση κατόπιν συμπερασματικών σκέψεων (ΣΤΕ 3261/1994), ΔΕΦΑΘ 1526/2021.

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.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του Κ.Δ.Δ., οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, κατόπιν διενέργειας σχετικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, έκρινε ότι ο προσφεύγων δεν προέβη, σε τριάντα πέντε (35) περιπτώσεις το 2017 και σε δεκαπέντε (15) περιπτώσεις το 2018 στην έκδοση φορολογικών στοιχείων που αφορούσαν μεταφορά μηχανημάτων και οχημάτων προς διάφορους πελάτες, τα στοιχεία των οποίων δεν είναι γνωστά στον έλεγχο, χωρίς να μπορεί να προσδιορίσει τα ακριβή στοιχεία των συναλλαγών αυτών.

Επειδή, διαπιστώθηκε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη που αποδίδεται στη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων που δεν προκύπτει με ασφάλεια το πλήθος των συναλλαγών και η αξία έκαστης συναλλαγής, για την οποία έπρεπε να εκδοθεί το σχετικό φορολογικό στοιχείο, παρά μόνο η αποκρυβείσα αξία προέκυψε από τις δαπάνες καυσίμων και τον μέσο όρο της αμοιβής του προσφεύγοντος από παροχή σε πελάτες του και επιβλήθηκαν πρόστιμα του άρθρου 58^Α παρ.1 του Κ.Φ.Δ, σύμφωνα με τις προσβαλλόμενες α) υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου του φορολογικού έτους 2017 και β) υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου του φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, τα οποία πρέπει να διαγραφούν σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ, ορίζεται ότι το πρόστιμο της παρ. 1 αφαιρείται από το πρόστιμο που επιβάλλεται σύμφωνα με την παρ. 2 του ίδιου άρθρου, σε περίπτωση που η ελεγκτική αρχή έχει εκδώσει για τις ίδιες φορολογικές περιόδους Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και έχει αφαιρέσει το υπό κρίση πρόστιμο (της παρ. 1), ή έχει υποβληθεί δήλωση βάσει Ν. 4512/2018 χωρίς να επιβληθεί το πρόστιμο του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ, υποχρεούται να εκδώσει νέες πράξεις επιβολής προστίμου σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ, δεδομένου ότι με την παρούσα διαγράφονται τα επίμαχα πρόστιμα.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, σχετικά με την διαφορά της φορολογητέας ύλης που διαπιστώθηκε, όπως αυτές καταγράφονται στην σχετική έκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και την διαγραφή :

α) της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του αρθ. 58Α παρ. 1 του ΚΦΔ φορολογικού έτους **2017** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας.

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

Συνολικό ποσό : 0,00 €

β) της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του αρθ. 58Α παρ. 1 του ΚΦΔ φορολογικού έτους **2018** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας

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

Συνολικό ποσό : 0,00 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.