



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604552

E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 15 / 03 / 2024

Αριθμός απόφασης: 697

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α) του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ) Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου κατά:

- της με αριθ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2017,
- της με αριθ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2018,
- της με αριθ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αργινίου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς 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:

Ιστορικό:

Για τον προσφεύγοντα εκδόθηκε η υπ' αριθ. εντολή ελέγχου του Προϊστάμενου της Δ' Υποδιεύθυνσης Λαμίας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, για διενέργεια ελέγχου ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και του Κ.Φ.Δ. χρήσεων 2017 – 2019, στην ατομική του επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα τις «Υπηρεσίες παροχής γευμάτων από Ψητοπωλείο – (σουβλατζίδικο)».

Είχε προηγηθεί επίσης με την με αριθ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας της Δ' Υποδιεύθυνσης Λαμίας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, επιτόπιος φορολογικός έλεγχος για την διαπίστωση της εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Κ.Φ.Δ., στα πλαίσια του οποίου, επιδόθηκε η με αριθμό Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων, για το διάστημα από το 2017 έως και το 2019. Με την με αριθ. εντολή της Δ' Υποδιεύθυνσης Λαμίας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, διενεργήθηκε εντός της υπηρεσίας κατάσχεση των λογιστικών αρχείων που ο προσφεύγων προσκόμισε κι εκδόθηκε η σχετική με αριθμό Έκθεση Κατάσχεσης Βιβλίων – Στοιχείων – Αρχείων.

Στα πλαίσια του διενεργηθέντος ελέγχου με την ως άνω υπ' αριθ. εντολή του Προϊστάμενου της Δ' Υποδιεύθυνσης Λαμίας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, από πληροφορίες που περιήλθαν στη διάθεση της ελεγκτικής αρχής από την πλατφόρμα για το διάστημα 2017 – 2019 κι έπειτα από αντιπαραβολικό έλεγχο των διαδικτυακών παραγγελιών και των αντίστοιχων εκδοθέντων στοιχείων, διαπιστώθηκε η μη έκδοση πληθώρας αποδείξεων και για τα τρία ελεγχόμενα έτη. Τα προσωρινά αποτελέσματα του ελέγχου περιελήφθησαν στο σχετικό με αριθ. σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα, ο οποίος ανταποκρινόμενος και εκθέτοντας τις απόψεις του επικαλέστηκε ότι για το έτος 2017 είχε προηγηθεί από την Δ.Ο.Υ. Αργινίου έλεγχος βάσει της με αριθ. σχετικής εντολής μερικού ελέγχου και για τα έτη 2018, 2019 είχε επίσης προηγηθεί από την Δ.Ο.Υ. Αργινίου έλεγχος βάσει της με αριθ. σχετικής εντολής μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. σύμφωνα με τους οποίους εφαρμόστηκαν οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου κι εκδόθηκαν μεταξύ άλλων και: α) η με αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου άρθ. 58^Α, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017, β) η με αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου άρθ. 58^Α, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018 και γ) η με αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου άρθ. 58^Α, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, με τις οποίες είχαν ήδη επιβληθεί για τις ίδιες φορολογικές περιόδους πρόστιμα του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ στον προσφεύγοντα.

Ως προς αυτόν τον ισχυρισμό η θέση του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ, ήταν ότι σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Α.1413/2019, η αρμόδια φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ. Αργινίου) βάσει των δικών της πορισμάτων δύναται να εξετάσει, έχοντας υπόψη και τα πορίσματα της έκθεσης της ΥΕΔΔΕ, τα περί εξαντλήσεως της φορολογικής υποχρέωσης του προσφεύγοντος κατά τα ελεγχόμενα έτη. Κατόπιν τούτου διαβιβάστηκε η από έκθεση ελέγχου του Προϊστάμενου της Δ' Υποδιεύθυνσης Λαμίας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, στην αρμόδια φορολογική

αρχή (Δ.Ο.Υ. Αγρινίου), και ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου προέβη στην έκδοση των κάτωθι πράξεων σε βάρος του προσφεύγοντος:

- Της με αριθμό **Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθ. 58Α παρ. 1 ΚΦΔ**, για το φορολογικό έτος 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, (λόγω μη έκδοσης δέκα χιλιάδων εννιακοσίων τριάντα έξι (10.936) φορολογικών στοιχείων πώλησης κατά παράβαση των διατάξεων των διατάξεων των αρθ. 12 και 13 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), συνολικού ποσού **14.521,47 €**.

- Της με αριθμό **Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθ. 58Α παρ. 1 ΚΦΔ**, για το φορολογικό έτος 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, (λόγω μη έκδοσης έντεκα χιλιάδων πενήντα εννέα (11.059) φορολογικών στοιχείων πώλησης κατά παράβαση των διατάξεων των διατάξεων των αρθ. 12 και 13 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), συνολικού ποσού **28.141,66 €**.

- Της με αριθμό **Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθ. 58Α παρ. 1 ΚΦΔ**, για το φορολογικό έτος 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, (λόγω μη έκδοσης είκοσι χιλιάδων εκατόν σαράντα τεσσάρων (20.144) φορολογικών στοιχείων πώλησης κατά παράβαση των διατάξεων των διατάξεων των αρθ. 12 και 13 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), συνολικού ποσού **39.587,56 €**.

Με αιτία ελέγχου την ως άνω από έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ' Υποδιεύθυνσης Λαμίας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου επίσης προέβη στην έκδοση της με αριθ. εντολής για διενέργεια ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τις χρήσεις 2017 – 2019. Ο έλεγχος για τις χρήσεις 2017 και 2018 ολοκληρώθηκε και συντάχθηκαν οι σχετικές από Έκθεσεις Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, ενώ για την χρήση 2019 ο έλεγχος είναι σε εξέλιξη.

Σημειώνεται ότι κατά τα έτη 2017, 2018 και 2019 είχαν πραγματοποιηθεί στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος επιτόπιοι φορολογικοί έλεγχοι, όπου σε τέσσερις (4) περιπτώσεις είχε διαπιστωθεί η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων και κατόπιν τούτου εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα οι σχετικές οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, τις οποίες αποδέχθηκε και εξόφλησε.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν – εξαφανισθούν άλλως τροποποιηθούν οι σχετικές προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

-Εσφαλμένη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 58Α παρ. 1 περί υποτροπής. Πλημμελής εφαρμογή της διάταξης της παρ. 1 άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ.

-Μη επιτρεπτή σώρευση του προστίμου της παραγράφου 1 και 2 του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ.. Για τα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019, έχουν ήδη επιβληθεί (σε προηγούμενο έλεγχο) πρόστιμα βάσει της παραγράφου 2 του άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ., τα οποία θα πρέπει να αφαιρεθούν από τις σχετικές προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή, σύμφωνα τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 23 «Εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά 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. [.....]»

Επειδή, σύμφωνα τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 24 «Πρόσβαση στα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και των 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 για τη διενέργεια του ελέγχου προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από τον φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό 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. [.....]».

Επειδή, σύμφωνα τις διατάξεις των παρ. 1, 2 και 5 του άρθρου 58Α «Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικά με τον Φ.Π.Α.» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα.

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης παραστατικού πωλήσεων (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. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, 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 **A.1413/08-11-2019** απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Διαδικασία διενέργειας κατά προτεραιότητα μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. από το γραφείο σε περιπτώσεις που διαπιστώνονται παραβάσεις μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/λογιστικού αρχείου (παραστατικού)», ορίζεται ότι:

«1. Σε περίπτωση που, κατά τη διενέργεια μερικών επιτόπιων ελέγχων για την διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, για φορολογούμενους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διακινούν αγαθά (προληπτικοί έλεγχοι), ή σε περίπτωση που κατόπιν επεξεργασίας/αξιοποίησης κατασχεθέντων ή παραληφθέντων βιβλίων, εγγράφων, αρχείων, στοιχείων ή οποιασδήποτε άλλης πληροφορίας διαπιστώνεται μη έκδοση φορολογικών στοιχείων/λογιστικών αρχείων (παραστατικών) ή έκδοση ανακριβών φορολογικών στοιχείων/λογιστικών αρχείων (παραστατικών), εκδίδεται πράξη για την επιβολή του οριζόμενου από τις, κατά περίπτωση, διατάξεις των άρθρων 54 παρ. 2 περ. η) ή 58Α παρ. 1 του ν. 4174/2013, προστίμου.

2. Στις περιπτώσεις της παραγράφου 1, μετά τη λήξη της προβλεπόμενης, από τις κατά περίπτωση διατάξεις, προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., εκδίδεται από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Ελεγκτικής Υπηρεσίας, εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου από το γραφείο, για τις φορολογίες αυτές, προκειμένου, λαμβάνοντας υπόψη την καταλογισθείσα παράβαση της μη έκδοσης ή της έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/λογιστικού αρχείου (παραστατικού), να εκδοθούν οι σχετικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου με την προσθήκη της αποκρυσταλλωμένης φορολογητέας ύλης, τηρούμενης της διαδικασίας του άρθρου 28 του ν. 4174/2013.

3. Στην εντολή φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με τα ανωτέρω γίνεται αναφορά ότι αυτή εκδίδεται κατ' εφαρμογή της παρούσας.

4. Οι κατ' εφαρμογή της παρούσας εντολές φορολογικού ελέγχου εκδίδονται για τη φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α., αμελλητί μετά τη λήξη της προβλεπόμενης, από τις κατά περίπτωση διατάξεις, προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων της κάθε μιας από τις φορολογίες αυτές, λαμβανομένων υπόψη των κριτηρίων του Παραρτήματος της παρούσας, τα οποία δεν δημοσιοποιούνται. Οι εντολές φορολογικού ελέγχου του προηγούμενου εδαφίου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την έκδοσή τους.

5. Οι διατάξεις των άρθρων 18 και 19 του ν. 4174/2013, όπως αυτές τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 397 του ν. 4512/2018 (Α' 5), σύμφωνα με τις οποίες παρέχεται η δυνατότητα για υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, έχουν εφαρμογή και για τις εντολές φορολογικού ελέγχου που εκδίδονται κατ' εφαρμογή της παρούσας.

6. Ο διενεργούμενος έλεγχος δεν αναζητά και δεν επεκτείνεται στο σύνολο των στοιχείων και πληροφοριών που τυχόν διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, προκειμένου να ολοκληρώνεται σε σύντομο χρονικό διάστημα και σε κάθε περίπτωση εντός δέκα πέντε (15) ημερών από την

ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογουμένου ή σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ.

7. Σε περίπτωση που, κατ' εφαρμογή της περίπτωσης 12 του πίνακα του άρθρου 1 της Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017/31-07-2017 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., όπως ισχύει, παρέχεται εξουσιοδότηση υπογραφής για την έκδοση της εντολής φορολογικού ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος ή Φ.Π.Α. σε Προϊστάμενο Ελεγκτικής Υπηρεσίας διαφορετικής από αυτήν, της οποίας ο Προϊστάμενος έχει την αρμοδιότητα για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων, κατ' εφαρμογή του τελευταίου εδαφίου της στήλης 5 της περίπτωσης 27 του πίνακα του άρθρου 1 της προαναφερόμενης απόφασης, ο τελευταίος ενημερώνει σχετικά τον αρμόδιο για την έκδοση της εντολής φορολογικού ελέγχου για τη φορολογία εισοδήματος ή Φ.Π.Α. Προϊστάμενο, προκειμένου αυτός να ενεργήσει σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην παρούσα.

8. Στην έκθεση ελέγχου, που συντάσσεται στο πλαίσιο διενέργειας των προαναφερόμενων μερικών ελέγχων γραφείου, διατυπώνεται ρητή επιφύλαξη για το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να επανέλθει, σε επόμενο χρόνο, με άλλη εντολή, που εμπεριέχει τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο, για να διενεργήσει άλλο μερικό ή πλήρη έλεγχο. Προς τούτο η Φορολογική Διοίκηση, εφόσον κρίνει ότι συντρέχει περίπτωση, αξιολογώντας και την υφισταμένη παράβαση της μη έκδοσης ή της έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/λογιστικού αρχείου (παραστατικού), δύναται να προσδιορίσει τη φορολογητέα ύλη και κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 27 του ν. 4174/2013 και 28 του ν. 4172/2013.

9. Τα οριζόμενα στην παρούσα εφαρμόζονται αναλόγως και στις υποθέσεις για τις οποίες έχει ήδη διαπιστωθεί διάπραξη παραβάσεων μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/ λογιστικού αρχείου (παραστατικού) και δεν προτεραιοποιείται για έλεγχο.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι:

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

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

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

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

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

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

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.

11. Στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία) καταχωρείται η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης, κατά περίπτωση, του σχετικού παραστατικού.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ. 12** «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών» του **Ν.4308/2014** (ΕΛΠ), ορίζεται ότι:

«1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό 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. 7

δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών.

ε) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά.

[.....]

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.

8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου. [.....]»

Επειδή, σύμφωνα τις διατάξεις του **άρθρου 62** «Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή προστίμων» του **ΚΦΔ**, ορίζεται ότι:

«1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο:

α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή

β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.

3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.

4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου. [.....]

6. Εφόσον, για την ίδια παράβαση, επιβάλλονται, σύμφωνα με τον Κώδικα, περισσότερα πρόστιμα, υπερισχύει η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο πρόστιμο.

7. Τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 επιβάλλονται μόνο σε περίπτωση που οι σχετικές παραβάσεις διαπιστωθούν κατόπιν ελέγχου. Το πρόστιμο του άρθρου 58 δεν επιβάλλεται στις περιπτώσεις που επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 58Α και 59. Το πρόστιμο για την παράβαση της περ. η της παρ. 1 του άρθρου 54 δεν επιβάλλεται όπου επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54Ε.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρων 63 και 63Β** του **ΚΦΔ** ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 63

1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης...

Άρθρο 63B

1. Άμεσος προσδιορισμός φόρου ή πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή πράξη επιβολής προστίμου δύναται να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί, κατά περίπτωση, με τη διαδικασία του παρόντος άρθρου, για έναν από τους εξής λόγους:

α) για πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης, β) για αριθμητικό ή υπολογιστικό λάθος...

2. Για την ακύρωση ή τροποποίηση υποβάλλεται αίτηση του φορολογούμενου μέσα σε προθεσμία τριών (3) ετών από την κοινοποίηση της πράξης ή, σε περίπτωση άμεσου προσδιορισμού του φόρου, από την υποβολή της δήλωσης. Αν η έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης οφείλεται σε επιγενόμενο λόγο, που γεννήθηκε μέσα στο τελευταίο τρίμηνο της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου, η αίτηση δύναται να υποβληθεί μέσα σε (3) μήνες από τη γένεση του λόγου αυτού. Η σχετική πράξη ακύρωσης ή τροποποίησης εκδίδεται μέσα σε προθεσμία τριών (3) μηνών από την υποβολή της αίτησης.

3. Άμεσος προσδιορισμός ή πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή πράξη επιβολής προστίμου δύναται να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί για τους λόγους που αναφέρονται στην παρ. 1 και χωρίς την αίτηση της παρ. 2. Επιπλέον, ποσά που οφείλονται από τον φορολογούμενο με βάση την πράξη τροποποίησης της παρούσας, καταβάλλονται μέσα σε προθεσμία τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης αυτής στον φορολογούμενο...».

Επειδή, όπως αναλυτικά αναφέρθηκε ανωτέρω στο ιστορικό της υπόθεσης, κατόπιν της υπ' αριθ.εντολής του Προϊστάμενου της Δ' Υποδιεύθυνσης Λαμίας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, με κύρια δραστηριότητα τις «Υπηρεσίες παροχής γευμάτων από Ψητοπωλείο – (σουβλατζίδικο)», έλεγχος ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και του Κ.Φ.Δ. για τις χρήσεις 2017, 2018 και 2019. Με την με αριθ.εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας της Δ' Υποδιεύθυνσης Λαμίας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, είχε προηγηθεί επιτόπιος φορολογικός έλεγχος για την διαπίστωση της εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Κ.Φ.Δ., στα πλαίσια του οποίου, επιδόθηκε η με αριθμόΠρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων, για το διάστημα από το 2017 έως και το 2019. Με την με αριθ. εντολή της Δ' Υποδιεύθυνσης Λαμίας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, διενεργήθηκε εντός της υπηρεσίας κατάσχεση των λογιστικών αρχείων που ο προσφεύγων προσκόμισε κι εκδόθηκε η σχετική με αριθμό Έκθεση Κατάσχεσης Βιβλίων – Στοιχείων – Αρχείων.

Στα πλαίσια του διενεργηθέντος ελέγχου με την ως άνω υπ' αριθ.εντολή του Προϊστάμενου της Δ' Υποδιεύθυνσης Λαμίας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, και από πληροφορίες που περιήλθαν στη διάθεση της ελεγκτικής αρχής από την πλατφόρμαγια το διάστημα 2017 – 2019 κι έπειτα από αντιπαραβολικό έλεγχο των διαδικτυακών παραγγελιών και των αντίστοιχων εκδοθέντων στοιχείων, διαπιστώθηκε η μη έκδοση πληθώρας αποδείξεων και για τα τρία ελεγχόμενα έτη.

Τα προσωρινά αποτελέσματα του ελέγχου περιελήφθησαν στο σχετικό με αριθ. σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα, ο οποίος ανταποκρινόμενος και εκθέτοντας τις απόψεις του επικαλέστηκε ότι για το έτος 2017 είχε προηγηθεί ήδη από την Δ.Ο.Υ. Αग्रινίου μερικός έλεγχος βάσει της με αριθ. σχετικής εντολής μερικού ελέγχου και για τα έτη 2018, 2019 είχε επίσης προηγηθεί από την Δ.Ο.Υ. Αग्रινίου έλεγχος βάσει της με αριθ. σχετικής εντολής μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. στο πλαίσιο των οποίων εφαρμόστηκαν οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου κι εκδόθηκαν οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος

καθώς και ΦΠΑ και ειδικότερα επί των διαφορών του ΦΠΑ του έχουν επιβληθεί ήδη πρόστιμα του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ και συγκεκριμένα:

-η με αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου άρθ. 58^Α, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, με χρεωστικό ποσό φόρου 14.999,40 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 7.499,70 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή 22.499,10 €.

-η με αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου άρθ. 58^Α, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, με χρεωστικό ποσό φόρου 14.237,49 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 7.118,75 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή 21.356,24 € και

-η με αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου άρθ. 58^Α, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, με χρεωστικό ποσό φόρου 122,61 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 61,30 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή 183,91 €.

Ως προς τον παραπάνω ισχυρισμό του προσφεύγοντος, η θέση του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ήταν ότι σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Α.1413/2019, η αρμόδια φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ. Αγρινίου) βάσει των δικών της πορισμάτων μπορεί να εξετάσει, έχοντας υπόψη και τα πορίσματα της έκθεσης της ΥΕΔΔΕ, τα περί εξαντλήσεως της φορολογικής υποχρέωσης του προσφεύγοντος κατά τα ελεγχόμενα έτη. Κατόπιν τούτου διαβιβάσθηκε από την ΥΕΔΔΕ η από έκθεση ελέγχου στην αρμόδια φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ. Αγρινίου), και ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, ως προς την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και το θέμα της υποτροπής που υφίσταται σημειώνονται τα εξής:

Κατά τα έτη 2017, 2018 και 2019 είχαν πραγματοποιηθεί στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος επιτόπιοι φορολογικοί έλεγχοι, και σε όλες τις περιπτώσεις είχε διαπιστωθεί για τον προσφεύγοντα μη έκδοση φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα εκδόθηκαν οι κάτωθι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου:

- Ο Υπ' αριθ. οριστικός προσδιορισμός Προστίμου άρθ. 58^Α παρ. 1 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, στα πλαίσια ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου την, για μη έκδοση στοιχείου (αρχική παράβαση), ποσού 250,00 €.

- Η Υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής Προστίμου άρθ. 58^Α παρ. 1 Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, στα πλαίσια ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Άμφισσας την, για μη έκδοση στοιχείων (καθ' υποτροπή), ποσού 500,00 €.

- Η Υπ' αριθ. οριστικός προσδιορισμός Προστίμου άρθ. 58^Α παρ. 1 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, στα πλαίσια ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής την, για μη έκδοση στοιχείων (καθ' υποτροπή για 2^η φορά), ποσού 1.000,00 €.

- Η Υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής Προστίμου άρθ. 58^Α παρ. 1 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, στα πλαίσια ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Πάτρας την, για μη έκδοση στοιχείου (καθ' υποτροπή για 3^η φορά), ποσού 1.000,00 €.

Τα ως άνω πρόστιμα έχει αποδεχθεί και εξοφλήσει ολοσχερώς ο προσφεύγων.

Κατά τον υπό κρίση έλεγχο των παραγγελιών της ΥΕΔΔΕ διαπιστώθηκε επίσης πλήθος περιπτώσεων μη έκδοσης από τον προσφεύγοντα.

Κατόπιν των ανωτέρω περιπτώσεων μη έκδοσης τα υπό κρίση πρόστιμα εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου με υποτροπή και συγκεκριμένα:

Για το φορολογικό έτος 2017

ΕΙΣΔΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΑΞΙΑ ΦΠΑ	ΤΕΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΠΙ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ (υποτροπή)	ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	ΤΕΛΙΚΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟ
ΑΛΠ		35.448,51	8.502,14	43.950,65	50%	4.251,07	4.251,07
ΑΛΠ		1.942,05	465,85	2.407,90	100%	465,85	500,00
ΑΛΠ		20.370,27	4.885,20	25.255,47	200%	9.770,40	9.770,40
		57.760,83	13.853,19	71.614,02		14.487,32	14.521,47

Για το φορολογικό έτος 2018

ΕΙΣΔΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΑΞΙΑ ΦΠΑ	ΤΕΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΠΙ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ (υποτροπή)	ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	ΤΕΛΙΚΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟ
ΑΛΠ	Ως η έκθεση ελέγχου	58.660,52	14.070,83	72.731,35	200%	28.141,66	28.141,66
		58.660,52	14.070,83	72.731,35		28.141,66	28.141,66

Για το φορολογικό έτος 2019

ΕΙΣΔΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΑΞΙΑ ΦΠΑ	ΤΕΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΠΙ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ (υποτροπή)	ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	ΤΕΛΙΚΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟ
ΑΛΠ	Ως η έκθεση ελέγχου	117.137,57	19.793,78	136.931,35	200%	39.587,56	39.587,56
		117.137,57	19.793,78	136.931,35		39.587,56	39.587,56

Επειδή, δυνάμει της ως άνω από έκθεσης ελέγχου του Προϊστάμενου της Δ' Υποδιεύθυνσης Λαμίας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Αργινίου, προέβη στην έκδοση της με αριθ. εντολής για διενέργεια ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τις χρήσεις 2017 – 2019.

Ο έλεγχος για τις χρήσεις 2017 και 2018 ολοκληρώθηκε και συντάχθηκαν οι σχετικές από Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Έκθεση Ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αργινίου.

Το πόρισμα των εν λόγω εκθέσεων αναφέρει τα εξής:

«Κατόπιν όλων όσων προαναφέρθηκαν, λαμβάνοντας υπόψη ότι με τις αριθμ. εντολές ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αργινίου για τις φορολογίες εισοδήματος και ΦΠΑ, τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογούμενου κατά τα ελεγχόμενα έτη 2017 και 2018, είχαν ήδη προσδιοριστεί με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχων και ειδικά τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών, σε ποσά μεγαλύτερα από τα προκύπτοντα έσοδα των επαληθεύσεων της ΥΕΔΔΕ Αττικής, ο έλεγχος κρίνει ότι δεν συντρέχουν πρόσθετα στοιχεία ύπαρξης εισοδήματος από την επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου που δεν είχαν περιληφθεί στις ως άνω καταγραφείσες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος.

Ο έλεγχος παραμένει σε εξέλιξη για το φορολογικό έτος 2019 και τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων με βάση το πόρισμα της από έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 και του Ν.4987/2022 του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ Αττικής.».

Επειδή, κατόπιν διαβίβασης της ως άνω έκθεσης της ΥΕΔΔΕ, και αφού λήφθηκαν υπόψη τα στοιχεία του προγενεστέρου ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αργινίου, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Αργινίου που διενεργήθηκε στο πλαίσιο της Α.1413/2019, τελικώς διαπίστωσε ότι για τα έτη 2017 και

2018 δεν συντρέχουν πρόσθετα στοιχεία ύπαρξης φορολογητέας ύλης που δεν είχαν περιληφθεί στις οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος και ΦΠΑ στο πλαίσιο του προγενέστερου ελέγχου του.

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται την μη επιτρεπτή σώρευση του προστίμου της παραγράφου 1 και 2 του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. καθώς για τα φορολογικά έτη 2017, 2018 έχουν ήδη επιβληθεί (σε προγενέστερο έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου) πρόστιμα βάσει της παραγράφου 2 του άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ., τα οποία θα πρέπει να αφαιρεθούν από τις σχετικές προσβαλλόμενες πράξεις, δεδομένου ότι αφορούν στην ίδια φορολογητέα ύλη.

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, η φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ. Αγρινίου) είχε επιβάλλει κυρώσεις του άρθρου 58^Α παρ.2 του ΚΦΔ επί της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για ανακρίβεια της υποβληθείσας δήλωσης λόγω αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης που είχε προσδιορισθεί με την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου στο πλαίσιο προγενέστερου ελέγχου για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018.

Στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ αφορά σε περιπτώσεις μη έκδοσης για συγκεκριμένες συναλλαγές και εκ του λόγου αυτού έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 58^Α της παρ.1 του ΚΦΔ.

Η φορολογική αρχή, ως ανωτέρω αναφέρθηκε, έκρινε ότι από το πόρισμα του μεταγενεστέρου ελέγχου της ΥΕΔΔΕ υφίστανται μεν παραβάσεις μη έκδοσης, ωστόσο δεν συντρέχουν πρόσθετα στοιχεία ύπαρξης φορολογητέας ύλης, και για τον λόγο αυτό άλλωστε δεν προέβη σε σχετικό συμπληρωματικό καταλογισμό φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ.

Δεδομένου ότι για την περίπτωση της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου και δεν διαφοροποιήθηκε από τις παραβάσεις μη έκδοσης που διαπιστώθηκαν από τον μεταγενέστερο έλεγχο της ΥΕΔΔΕ, είχαν ήδη επιβληθεί κυρώσεις του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ, κατά τον προσδιορισμό των υπό κρίση κυρώσεων του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ, θα έπρεπε η φορολογική αρχή στο πνεύμα των ανωτέρω διατάξεων των άρθρων 58^Α και 63Β του ΚΦΔ, να λάβει υπόψη της και τα πρόστιμα του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ που έχει ήδη επιβάλει με τις ως άνω σχετικές με αριθ. οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμων φορολογικών ετών 2017, 2018 αντίστοιχα.

Ειδικότερα θα πρέπει τα υπό κρίση πρόστιμα να μειωθούν:

-Για την χρήση 2017 κατά το ποσό των **7.499,70 €**,

-για την χρήση 2018 κατά το ποσό των **7.118,75 €**,

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος βασίμως προβάλλεται και γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ως εξής

Α)την μερική αποδοχή αυτής και την **τροποποίηση** των:

- με αριθ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου,
- με αριθ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου,

Β)την απόρριψη αυτής και την **επικύρωση** της :

- με αριθ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α

παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου,

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

Φορολογικό έτος 2017

ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡΘ. 58^Α ΠΑΡ. 1 ΚΦΔ Ποσό: **7.021,77 €**
(τροποποίηση της με αριθμό οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, φορολογικού έτους 2017)

Φορολογικό έτος 2018

ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡΘ. 58^Α ΠΑΡ. 1 ΚΦΔ Ποσό: **21.022,91 €**
(τροποποίηση της με αριθμό οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, φορολογικού έτους 2018)

Φορολογικό έτος 2019

ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡΘ. 58^Α ΠΑΡ. 1 ΚΦΔ Ποσό: **39.587,56 €**
(ως η με αριθμό οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, φορολογικού έτους 2019)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.