



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 27/06/2024

Αριθμός απόφασης: 1607

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

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), 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 (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),
δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης 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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 28/02/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά της υπ' αριθ. /29.01.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /29.01.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

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

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28/02/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την

μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./29.01.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, με αντικείμενο εργασιών το λιανικό εμπόριο οικοδομήσιμων υλικών, πρόστιμο ποσού 38.440,91€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων, συνολικής καθαρής αξίας 107.715,97€ πλέον ΦΠΑ ποσού 25.851,83€ στη φορολογική περίοδο 01/01/2020 – 31/12/2020 και 52.454,52€ πλέον ΦΠΑ 12.589,08€ στη φορολογική περίοδο 01/01/2021 – 19/10/2021, καθ' υποτροπή και κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 8 – 14 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 1 του άρθρου 58Α του Ν.4987/2022, ήτοι 38.440,91€ x 100%.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 27/07/2023 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Δ' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, σε εκτέλεση των υπ' αριθ./2021,/2021 και/2022 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η προαναφερθείσα πράξη, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παράνομη η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης λόγω αοριστίας και έλλειψης ειδικής, σαφούς και επαρκούς αιτιολογίας, καθώς ο έλεγχος ουδέποτε προέβη σε πραγματική καταμέτρηση των αποθεμάτων ούτε προσδιόρισε τη μονάδα μέτρησης όγκου των καυσόξυλων (χύδην ή στοιβαχτό).
2. Παράνομη η επιβολή προστίμου μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων. Το έλλειμα απογραφής δεν αρκεί για τη στοιχειοθέτηση της παράβασης.
3. Παράνομος ο προσδιορισμός του προστίμου χωρίς να υπολογιστεί φύρα 30%.
4. Παράνομος ο προσδιορισμός του προστίμου με συντελεστή 100% του αναλογούντος ΦΠΑ. Ουδόλως αναγράφεται στην προσβαλλόμενη πράξη ή στην έκθεση η πλήρωση των προϋποθέσεων της παρ. 1 του άρθρου 58Α του Ν.4987/2022 για επιβολή προστίμου καθ' υποτροπή.

Επειδή, με το άρθρο 62 του Ν.4987/2022 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:... β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία...».

Επειδή, με το άρθρο 64 του ανωτέρω νόμου 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, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «...Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν.2690/1999 ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης....».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 επ.). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, η αιτιολογία της πράξης μπορεί να παρέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 949, 950/2012, 962/2012).

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕφΘεσ 41/2002) η καταλογιστική πράξη είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις.

Επειδή, με το άρθρο 23 του Ν.4987/2022 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...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1046/1996 παρασχέθηκαν οδηγίες προληπτικού ελέγχου σχετικά με την απογραφή αποθεμάτων και, μεταξύ άλλων, για τον ποσοτικό έλεγχο (κλειστή αποθήκη) και διευκρινίστηκε ότι: «Για την διευκόλυνση του ελέγχου και την αποφυγή αμφισβητήσεων θα πρέπει να επιλέγονται είδη, που διακρίνονται σαφώς από άλλα παρόμοια και είναι σχετικώς καινούργια στην επιχείρηση... Καταμετρείται το απόθεμα του είδους αυτού στο συγκεκριμένο χρόνο και συντάσσεται πρωτόκολλο καταμέτρησης (ως το συνημμένο υπόδειγμα), που υπογράφεται και από τον εκπρόσωπο της επιχείρησης, αφού έχουν θεωρηθεί όλα τα στοιχεία πώλησης και τα βιβλία, προκειμένου να αποφευχθεί η κάλυψη τυχόν παρατυπιών. Λαμβάνονται οι αναγραφόμενες ποσότητες του επιλέγοντος είδους από το βιβλίο απογραφών, οι οποίες αποτελούν την αφετηρία των ελεγκτικών επαληθεύσεων. Λαμβάνονται οι αγορασθείσες ή παραληφθείσες ποσότητες σε

συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Λαμβάνονται οι παραδοθείσες ποσότητες (πωλήσεις βάσει τιμολογίων, δελτίων αποστολής κ.λπ.) στην ίδια χρονική περίοδο. Εξάγεται το ποσοτικό αποτέλεσμα, που πρέπει να συμφωνεί με την καταμετρηθείσα ποσότητα, αφού ληφθούν υπόψη τυχόν δικαιολογημένες φύρες ή απομειώσεις ή απώλειες κλπ... Η διαφορά αυτή θεωρητικά μπορεί να σημαίνει: α) Ανακριβή απογραφή. β) Μη εμφανισθείσες αγορές (εισαγωγές). γ) Μη εμφανισθείσες πωλήσεις. 2. Αν από άλλα στοιχεία δεν καταστεί δυνατόν να συγκεκριμενοποιηθεί μια από τις προαναφερόμενες παραβάσεις, ο έλεγχος καταλογίζει και στοιχειοθετεί παράβαση για μη έκδοση τουλάχιστον ενός στοιχείου πώλησης, (Τ.-Δ.Α., Α.Λ.Π. κ.λπ.) και μη εμφάνιση πωλήσεων...».

Επειδή, σύμφωνα με τις αρχές της ελεγκτικής, η μέθοδος κλειστής αποθήκης πρέπει να περιλαμβάνει όλη την ποσοτική διακίνηση ενός είδους μέσα στην χρήση (ΣτΕ 2539/2012). Με την μέθοδο αυτή, αρχικά, λαμβάνονται οι αρχικές και οι τελικές ποσότητες του επιλεγέντος είδους, οι οποίες αποτελούν την αφετηρία των ελεγκτικών επαληθεύσεων, οι αγορασθείσες ή παραληφθείσες ποσότητες σε συγκεκριμένη χρονική περίοδο και οι παραδοθείσες ποσότητες (πωλήσεις βάσει τιμολογίων, δελτίων αποστολής κ.λπ.) στην ίδια χρονική περίοδο. Στη συνέχεια εξάγεται το ποσοτικό αποτέλεσμα, που δεν πρέπει να αποκλίνει από την τελικώς καταμετρηθείσα ποσότητα, αφού ληφθούν υπόψη τυχόν δικαιολογημένες φύρες ή απομειώσεις ή απώλειες κ.λπ.

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

Επειδή, με το άρθρο 3 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκυπτόντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς».

Επειδή, με το άρθρο 4 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί κατά περίπτωση, πέραν των αρχείων του άρθρου 3, τα αρχεία (βιβλία) που περιγράφονται στις επόμενες παραγράφους, με ημερομηνία αναφοράς την ημερομηνία τέλους της περιόδου αναφοράς (ημερομηνία του ισολογισμού)... 4. Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων: Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται: α) Τα ποσοτικά δεδομένα της φυσικής απογραφής (σύντομη περιγραφή είδους, μονάδα μέτρησης και ποσότητα), κατά είδος και διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο. β) Η κατά μονάδα αξία επιμέτρησης, καθώς και η συνολική αξία επιμέτρησης του κάθε είδους. γ) Ο προσδιορισμός της ποσότητας των αποθεμάτων δύναται να γίνεται με έμμεσες τεχνικές που είναι αξιόπιστες και κατάλληλα τεκμηριωμένες...».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ίδιου νόμου 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.... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε

από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής...».

Επειδή, με το άρθρο 8 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας...».

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

Επειδή, με το άρθρο 58Α του Ν.4987/2022 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... 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...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1112/2016 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 58Α του ν.4174/2013 (προϊσχύσαντος Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) 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, με την παράγραφο 1 του άρθρου 58Α του ν.4987/2022 (ως ίσχυε κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης) προβλέπεται σε σχέση με τα πρόστιμα που επιβάλλονται σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, πρόστιμο 50% επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς και αναλόγως της υποχρέωσης τήρησης από τον φορολογούμενο απλογραφικού ή διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, κατώτερο ύψος αυτών των 250€ και 500€ αντιστοίχως, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο. Σε περίπτωση εκ νέου διάπραξης ή κάθε επόμενης διάπραξης της ίδιας, ως άνω, παράβασης, κατά τα ειδικώς οριζόμενα, προβλέπεται προσαύξηση, κατά τα αναφερόμενα ποσοστά, των προστίμων επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, καθώς και κατώτερα όρια αυτών, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, αναλόγως της υποχρέωσης τήρησης από τον φορολογούμενο απλογραφικού ή διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Η υποτροπή, η οποία αφορά τις πράξεις που εκδίδονται σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις που θεσπίζει το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α του Ν.4987/2022, κατά τη γραμματική διατύπωση της διάταξης, αφορά στην διάπραξη (τέλεση) της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης που να διαπιστώνεται στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου. Η έννοια της υποτροπής προϋποθέτει ότι ο φορολογούμενος έλαβε γνώση της παραβατικής συμπεριφοράς του με την έκδοση της αρχικής πράξης επιβολής προστίμου και ακολούθως, έχει την υποχρέωση φορολογικής συμμόρφωσης καθ' υπόδειξη της ελεγκτικής αρχής, ώστε να γνωρίζει εκ των προτέρων την παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας και τον τρόπο προσδιορισμού του προστίμου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 27/07/2023 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Δ' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, προκύπτει ότι ελεγκτές της ανωτέρω υπηρεσίας μετέβησαν στην έδρα του προσφεύγοντος, την 19/10/2021, ημέρα της εβδομάδας Τρίτη και αφού έκαναν γνωστή την ιδιότητά τους προέβησαν σε ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων σε καυσόξυλα, τα οποία βρέθηκαν να είναι 2.000 κυβικά μέτρα. Ακολούθως, συντάχθηκε το από 19/10/2021 πρωτόκολλο ποσοτικής καταμέτρησης αντίγραφο του οποίου επιδόθηκε στον προσφεύγοντα. Κατόπιν, οι ελεγκτές επέδωσαν την υπ' αριθ. /19.10.2021 πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων των φορολογικών ετών 2020 και 2021 στην οποία ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε. Από την επεξεργασία των λογιστικών αρχείων (απογραφών) και φορολογικών στοιχείων (πωλήσεων

και αγορών) και τη διενέργεια της ελεγκτικής επαλήθευσης ποσοτικής διακίνησης των καυσόξυλων, καταγράφοντας τις παραληφθείσες και τις παραδοθείσες ποσότητες στην ίδια χρονική περίοδο, προέκυψαν τα κάτωθι:

	01/01/2020 - 31/12/2020	01/01/2021 - 19/10/2021
ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΕΝΑΡΞΗΣ (σε κ.μ.)	2.160,00	2.165,00
ΑΓΟΡΕΣ (σε κ.μ.)	7.545,87	5.070,08
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΧΟΝΔΡΙΚΗΣ (σε κ.μ.)	224,90	185,30
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΛΙΑΝΙΚΗΣ (σε κ.μ.)	5.089,84	3.965,72
ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ (βάσει διακίνησης σε κ.μ.)	4.391,13	3.084,06
ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΛΗΞΗΣ (σε κ.μ.)	2.165,00	2.000,00
ΔΙΑΦΟΡΑ (Έλλειμμα σε κ.μ.)	2.226,13	1.084,06

Από την καταμέτρηση αυτή διαπιστώθηκε έλλειμμα σε καυσόξυλα 2.226,13κ.μ. κατά τη φορολογική περίοδο 01/01/2020 – 31/12/2020 και 1.084,06κ.μ. κατά τη φορολογική περίοδο 01/01/2021 – 19/10/2021, που δεν αποδόθηκε σε ανακριβή απογραφή είτε εικονικές αγορές, αλλά στη μη εμφάνιση πωλήσεων, για τις οποίες δεν εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο. Η αποκρυβείσα αξία προσδιορίστηκε, βάσει της δηλωθείσας από τον προσφεύγοντα τιμής πώλησης, προς 60,00€ ανά κυβικό μέτρο (συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ 24%), δη καθαρής αξίας 107.715,97€ πλέον ΦΠΑ 25.851,83€ και 52.454,52€ πλέον ΦΠΑ 12.589,08€ κατά τα φορολογικά έτη 2020 και 2021 αντίστοιχα.

Κατόπιν τούτου, συντάχθηκε η από 27/07/2023 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Δ' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α Ν.4987/2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ.

Επίσης, με το άρθρο 65 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης είναι παράνομη λόγω αοριστίας και έλλειψης ειδικής, σαφούς και επαρκούς αιτιολογίας, καθώς ο έλεγχος ουδέποτε προέβη σε πραγματική καταμέτρηση των αποθεμάτων ούτε προσδιόρισε τη μονάδα μέτρησης όγκου των καυσόξυλων (χύδην ή στοιβαχτό). Εντούτοις, κατά τον επιτόπιο έλεγχο εντοπίστηκαν 42 στοίβες καυσόξυλων με όγκο από 40 κ.μ. έως 45 κ.μ., ήτοι συνολικού όγκου από 1.680 κ.μ. έως 1.890 κ.μ. και επιπλέον καυσόξυλα επεξεργαζόμενα στο μηχάνημα κοπής και στοιβάζονταν σε παρακείμενο χώρο. Η συνολική ποσότητα των καυσόξυλων καταμετρήθηκε από τον προσφεύγοντα σε 2.000 κ.μ.. Για την ποσοτική καταμέτρηση συντάχθηκε το από 19/10/2021 πρωτόκολλο το οποίο υπογράφηκε από τον προσφεύγοντα και δεν αμφισβητήθηκε. Επιπροσθέτως, τόσο στο αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων (απογραφή) όσο και στα φορολογικά στοιχεία αγορών και πωλήσεων οι ποσότητες αναφέρονταν σε κυβικά μέτρα ή χωρικά κυβικά μέτρα, η δε καταμέτρηση πραγματοποιήθηκε με την ίδια μονάδα μέτρησης. Εξάλλου, ο προσφεύγων δεν επικαλείται συγκεκριμένη αναλογία κατά την ογκομέτρηση χύδην και στοιβαχτού φορτίου ούτε προσκόμισε στοιχεία τέτοια που να καταδεικνύουν απόκλιση από το χωρικό κυβικό μέτρο.

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι το έλλειμα απογραφής δεν αρκεί για τη στοιχειοθέτηση της παράβασης της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων. Ωστόσο, από τα διαλαμβανόμενα στην από 27/07/2023 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Δ' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ καταγράφεται με σαφήνεια, επάρκεια και πληρότητα η ελεγκτική διαδικασία, σύμφωνα με τα οριζόμενα των άρθρων 23 και 24 του Ν.4987/2022, οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που πραγματοποιήθηκαν και ειδικότερα, η επεξεργασία των λογιστικών αρχείων (απογραφών) και φορολογικών στοιχείων (πωλήσεων και αγορών) και η διενέργεια της ποσοτικής διακίνησης των καυσόξυλων από την οποία διαπιστώθηκε έλλειμα. Δεδομένου ότι οι ποσότητες καυσόξυλων βάσει των αρχείων απογραφής αλλά και το ύψος των αγορών βασίζονται σε αντικειμενικά στοιχεία, τα οποία ουδέποτε αμφισβητήθηκαν από τον προσφεύγοντα, η ελεγκτική αρχή απέδωσε το έλλειμα της ποσοτικής καταμέτρησης στη μη εμφάνιση πωλήσεων, για τις οποίες δεν εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο εσόδου. Συνεπώς, η κατά τα ανωτέρω διαπίστωση των ποσοτικών ελλειμμάτων, για την ύπαρξη των οποίων δεν παρασχέθηκαν επαρκείς εξηγήσεις από τον προσφεύγοντα, αρκούσε, κατ' αρχήν, για να συναχθεί απόκρυψη πώλησης των επίμαχων αποθεμάτων άνευ έκδοσης φορολογικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 93/2017, 3833-3838/1990, 3205/1991).

Επειδή, ο προσφεύγων διατείνεται ότι κατά την ποσοτική καταμέτρηση δεν υπολογίστηκε φύρα 30%, ως αποτέλεσμα της επεξεργασίας, της αποθήκευσης και της μεταφοράς των καυσόξυλων. Μολονότι όμως, τα αποθέματα καυσόξυλων είναι πιθανόν να υφίστανται κάποιες (μικρές λόγω του είδους) απώλειες, το μέγεθος της φυσικής φθοράς, που είναι και το κρίσιμο ζήτημα, πρέπει να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε νόμιμο/κατάλληλο αποδεικτικό/δικαιολογητικό στοιχείο για τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων και όχι με απλή επίκληση των δεδομένων της κοινής πείρας, ώστε να διασφαλίζεται η ευχερής συσχέτιση των γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία δεδομένου ότι τα ποσοστά των φθορών/απωλειών δεν αναγράφονταν διακεκριμένα στα λογιστικά αρχεία του προσφεύγοντος.

Επειδή, ο προσφεύγων διαμαρτύρεται ότι ο προσδιορισμός του προστίμου με συντελεστή 100% του αναλογούντος ΦΠΑ είναι παράνομος διότι δεν αναγράφεται στην προσβαλλόμενη πράξη ή στην έκθεση η πλήρωση των προϋποθέσεων της παρ. 1 του άρθρου 58Α του Ν.4987/2022 για επιβολή προστίμου καθ' υποτροπή. Ωστόσο, τόσο στο σώμα της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου όσο και στην από 27/07/2023 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Δ' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ αναφέρονται οι οικείες διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 58Α του ν.4987/2022 βάσει των οποίων επιβλήθηκε η οικεία κύρωση. Για την επιμέτρηση του ύψους της επιβληθείσας κύρωσης, όπως προκύπτει και από το ΟΠΣ Taxis, λήφθηκε υπόψη η υπ' αριθ./04.02.2020 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ (που κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στις 07/02/2020), με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, για το φορολογικό έτος 2018, πρόστιμο ποσού 3.728,04€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων, συνολικής καθαρής αξίας 31.067,05€ πλέον ΦΠΑ ποσού 7.456,09€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 8 – 14 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), επισύροντας την ίδια κύρωση της παρ. 1 του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013, ήτοι 7.456,09€ x 50%. Ως εκ τούτου, ο προσφεύγων είχε γνώση της προγενέστερης παραβατικής συμπεριφοράς του με την κοινοποίηση της προαναφερθείσας πράξης επιβολής προστίμου, την οποία ουδέποτε αμφισβήτησε, με

αποτέλεσμα να γνωρίζει εκ των προτέρων την υπαγωγή της υπό κρίση περίπτωσης στις καθ' υποτροπή διατάξεις για την επιμέτρηση του προστίμου.

Εξάλλου, ακόμα και αν θεωρηθεί ότι δεν τηρήθηκαν από τη φορολογική αρχή οι διαδικαστικοί τύποι της έκδοσης της πράξης, ο προσφεύγων δεν προκύπτει να υπέστη βλάβη επί της ουσίας, αφού η έκδοση πράξης επιβολής προστίμου με διακριτή αναγραφή της προγενέστερης όμοιας παράβασης δεν θα είχε επίδραση επί του ουσιαστικού περιεχομένου του επιβληθέντος προστίμου, αλλά αντιθέτως το περιεχόμενο της πράξης, ήτοι το ύψος του επιβληθέντος προστίμου θα ήταν ακριβώς το ίδιο, λόγω του αντικειμενικού προσδιορισμού του.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 27/07/2023 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Δ' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ και επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Κατόπιν τούτου, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος προβάλλονται αβάσιμα και απορρίπτονται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ./28.02.2024 ενδικοφανούς προσφυγής του
..... με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ./29.01.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022

Πρόστιμο μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων	38.440,91€
--	------------

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.