



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 28/05/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 1679

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312351
Email : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).
 - β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58).
 - γ. 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)».
 - δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
 - ε. 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' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου κατά των:
 - Α) με αριθμό Πράξης Επιβολής Προστίμου ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

Β) με αριθμό Πράξης Επιβολής Προστίμου ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την με αριθμό πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό Πράξη Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2017, του Προϊστάμενου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **17.650,63 €** ($35.301,25 * 50 \%$), λόγω μη έκδοση δεκατριών (13) φορολογικών στοιχείων εσόδου, καθαρής αξίας 147.090,48 € και ΦΠΑ 35.301,25 €.

Με τη με αριθμό Πράξη Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **1.595,62 €** ($3.191,23 * 50 \%$), λόγω μη έκδοση οκτώ (8) φορολογικών στοιχείων εσόδου, καθαρής αξίας 13.296,77 € και ΦΠΑ 3.191,23 €.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στην από έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 και ν.4987/2022, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθμό εντολής ελέγχου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία κοινοποίησε στον προσφεύγοντα, ο οποίος ασκεί ατομικά επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικείμενο τις την εντολή ελέγχου, την με αριθμό πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και το με αριθμό πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. Αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν.4987/2022.

Στη διάθεση του ελέγχου τέθηκε το ηλεκτρονικό αρχείο, Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών (Σ.Μ.Τ.Λ.) της περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2018 προκειμένου να διερευνηθεί η ύπαρξη πρωτογενών καταθέσεων.

Τα αποτελέσματα που προέκυψαν, για τις πρωτογενείς καταθέσεις συνολικού ποσού 462.413,66 € για το φορολογικό έτος 2017 και 131.720,74 € για το φορολογικό έτος 2018, κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα με το με αριθμό πρωτ. ΕΛ.ΚΕ 1 αίτημα παροχής πληροφοριών (αρθρ.14 παρ. 2 του ν. 4987/2022).

Από την επεξεργασία του με αριθμό πρωτ. ΕΛ.ΚΕ 1 Υπομνήματος του προσφεύγοντος, με το οποίο παρείχε επεξηγήσεις σχετικά με τις πιστώσεις των τραπεζικών λογαριασμών του, και των προσκομισθέντων στοιχείων προέκυψαν μεταξύ άλλων, οι κάτωθι διαπιστώσεις περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων:

1. Μη έκδοση δεκατριών (13) φορολογικών στοιχείων εσόδου Α.Π.Υ. ή Τ.Π.Υ. για την παροχή υπηρεσιών προς πελάτες του κατά το χρονικό διάστημα από 01/01/2017 - 31/12/2017, κατά παράβαση των άρθρων 8, 12 και 13 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), σύμφωνα με τον κάτωθι πίνακα:

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΠΟ ΣΜΤΛ - ΛΠ					ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ			
A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΜΗ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΦΠΑ ΜΗ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΠΛΗΘ ΜΗ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΠΡΟΣΤΙΜΟ 50% ΦΠΑ
1				372,00	300,00	72,00	1	36,00
2				1.240,00	1.000,00	240,00	1	120,00
3				9.920,00	8.000,00	1.920,00	1	960,00
4				5.000,00	4.032,25	967,75	1	483,88
5				1.984,00	1.600,00	384,00	1	192,00
6				30.612,23	24.687,28	5.924,95	1	2.962,48
7				40.000,00	32.258,06	7.741,94	1	3.870,97
8				40.000,00	32.258,06	7.741,94	1	3.870,97
9				17.000,00	13.709,67	3.290,33	1	1.645,16
10				248,00	200,00	48,00	1	24,00
11				35.520,00	28.645,16	6.874,84	1	3.437,42
12				248,00	200,00	48,00	1	24,00
13				248,00	200,00	48,00	1	24,00
ΣΥΝΟΛΟ				182.392,23	147.090,48	35.301,75		17.650,88

2. Μη έκδοση οκτώ (8) φορολογικών στοιχείων εσόδου Α.Π.Υ. ή Τ.Π.Υ. για την παροχή υπηρεσιών προς πελάτες του κατά το χρονικό διάστημα από 01/01/2018 - 31/12/2018, κατά παράβαση των άρθρων 8, 12 και 13 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), σύμφωνα με τον κάτωθι πίνακα:

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΠΟ ΣΜΤΛ - ΛΠ					ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ			
A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΜΗ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΦΠΑ ΜΗ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΠΛΗΘ ΜΗ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΠΡΟΣΤΙΜΟ 50% ΦΠΑ
1				24,00	200,00	48,00	1	24,00
2				62,00	50,00	12,00	1	6,00
3				186,00	150,00	36,00	1	18,00
4				124,00	100,00	24,00	1	12,00
5				620,00	500,00	120,00	1	60,00

6	.....	.....	.....	15.000,00	12.096,77	2.903,23	1	1.451,62
7	.....	.....	.....	124,00	100,00	24,00	1	12,00
8	.....	.....	.....	124,00	100,00	24,00	1	12,00
ΣΥΝΟΛΟ				16.488,00	13.296,77	3.191,23		1.595,62

Συνεπεία των ως άνω παραβάσεων ο έλεγχος εξέδωσε Προσωρινές Πράξεις Επιβολής Προστίμου, του άρθρου 58Α του ν.4987/2022, ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος	Συνολική αξία συναλλαγών (Καθαρή αξία)	Αξία ΦΠΑ	Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4987/2022	Σύνολο προστίμου
2017	147.090,48 €	35.301,25€	35.301,25 50%=17.650,63	17.650,63€
2018	13.296,77 €	3.191,23€	3191,23 X50%=1.595,62	1.595,62€

Στη συνέχεια συντάχθηκε από τον έλεγχο το με αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, το οποίο κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με τους Προσωρινές Π.Ε.Π..

Ο προσφεύγων υπέβαλε με το με αριθμό πρωτ. ΕΛ.ΚΕ 1 ΑΤ τις έγγραφες απόψεις του, από τις οποίες δεν διαφοροποιήθηκαν οι διαπιστώσεις του ελέγχου.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή της με αριθμό Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α του ν.4987/2022.
2. Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.
3. Το βάρος απόδειξης των φερόμενων ως παραβάσεων φέρει η Διοίκηση.
4. Παράβαση του τεκμηρίου αθωότητας.
5. Παραβίαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας.
6. Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου (άρθρο 6 ΚΔΔ).

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν.4987/2022:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4987/2022:

«1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη ή το έγγραφο αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 4727/2020 (Α'184) ή στον λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή [...]

6. Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στον λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περ. α) των παρ. 2, 3 και 3Α, η πράξη ή το έγγραφο θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή της στον λογαριασμό του προσώπου το οποίο αφορά η επίδοση και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της ή μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την αποστολή της στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου σε περίπτωση που το πρόσωπο που αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης. [...]

Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται όλες οι αναγκαίες προϋποθέσεις για την εφαρμογή της ηλεκτρονικής κοινοποίησης και ιδίως τα σχετικά με την επικαιροποίηση των στοιχείων ηλεκτρονικής επικοινωνίας των φορολογουμένων, το σημείο ανάρτησης στον λογαριασμό της κοινοποιούμενης πράξης ή άλλου εγγράφου, ο τρόπος πιστοποίησης των ηλεκτρονικών ιχνών παραλαβής, η δημιουργία πιστοποιητικού παραλαβής και τα στοιχεία της ηλεκτρονικής ειδοποίησης. [...]

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1125/16.4.2014, με θέμα “Καθορισμός λεπτομερειών εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 5 του Ν. 4174/2013 (Α' 170), για την ηλεκτρονική κοινοποίηση πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης”:

«Άρθρο 2 - Υποχρεώσεις Φορολογουμένων

Οι φορολογούμενοι οφείλουν, εφόσον δεν διαθέτουν, να αποκτήσουν κωδικό πρόσβασης στο σύστημα TAXISnet και να δηλώσουν στο «Λογαριασμό» τους στο δικτυακό τόπο www.gsis.gr στοιχεία ηλεκτρονικής επικοινωνίας (διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου) στην επιλογή «Διαχείριση Λογαριασμού», και εφόσον είναι ήδη εγγεγραμμένοι και έχουν προβεί σε μεταβολή της διεύθυνσης ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, να την επικαιροποιήσουν, εντός 30 ημερών από την έναρξη ισχύος της παρούσας. Οι φορολογούμενοι δεν μπορούν να επικαλούνται έναντι της Φορολογικής Διοίκησης οποιαδήποτε μεταβολή της διεύθυνσης ηλεκτρονικού ταχυδρομείου μέχρι το χρόνο ενημέρωσής της.

Άρθρο 3 - Διαδικασία Κοινοποίησης

Η προς κοινοποίηση πράξη, με τα κατά Νόμο με αυτήν συγκοινοποιούμενα, ή η απόφαση, ή η ατομική ειδοποίηση ή ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 αναρτάται στο «Λογαριασμό» του φορολογούμενου στο σύστημα TAXISnet, στην επιλογή «Προσωποποιημένη Πληροφόρηση – e-Κοινοποιήσεις». Ο φορολογούμενος ειδοποιείται ηλεκτρονικά με μήνυμα που αποστέλλεται στη δηλωθείσα από αυτόν διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Η πράξη και τα συγκοινοποιούμενα με αυτή, η απόφαση και η ειδοποίηση θεωρούνται νομίμως κοινοποιηθείσες μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτηση και την κατά τα ανωτέρω ηλεκτρονική ειδοποίηση, της προθεσμίας αυτής αρχομένης από οποιαδήποτε ενέργεια (ανάρτηση ή ηλεκτρονική ειδοποίηση) λάβει χώρα τελευταία, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής του κοινοποιούμενου εγγράφου.

Άρθρο 4 - Πιστοποιητικό Παραλαβής – Στοιχεία Ηλεκτρονικής Κοινοποίησης

Με την παραλαβή στο "Λογαριασμό" taxisnet της κοινοποιούμενης πράξης από το φορολογούμενο, δημιουργείται στο σύστημα taxisnet ηλεκτρονικό εκτυπώσιμο πιστοποιητικό

παραλαβής, που φέρει μοναδικό αριθμό και περιλαμβάνει υποχρεωτικά τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου του φορολογούμενου, το είδος, τον αριθμό, την ημερομηνία και το όργανο έκδοσης της πράξης και των συγκοινοποιούμενων, της απόφασης ή της ειδοποίησης, την ημερομηνία και την ώρα παραλαβής στο "Λογαριασμό" taxisnet καθώς και τα ηλεκτρονικά ίχνη ανάρτησης.

Το ηλεκτρονικό πιστοποιητικό παραλαβής καταχωρίζεται στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και είναι διαθέσιμο σε κάθε περίπτωση που τυχόν απαιτηθεί.»

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν του κοινοποιήθηκαν εντός του έτους 2023 καθώς ουδέποτε έλαβε ειδοποίηση με μήνυμα ηλεκτρονικής αλληλογραφίας, αναρτήθηκαν οι πράξεις στις και αναγνώστηκαν στις Συνεπώς η προσβαλλόμενη πράξη της χρήσης 2017, είναι ακυρωτέα βάσει των διατάξεων του άρθρου 36 του ν.4987/2022, περί παραγραφής.

Επειδή, από τα στοιχεία που προκύπτουν από το σύστημα taxisnet, οι προσβαλλόμενες πράξεις αναρτήθηκαν στον Λογαριασμό του προσφεύγοντος στις με αριθμό καταχώρισης και το σχετικό ηλεκτρονικό μήνυμα απεστάλη στην δηλωθείσα από τον προσφεύγοντα ηλεκτρονική διεύθυνση την ίδια μέρα.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω στοιχείων και σύμφωνα με όσα ορίζονται στο άρθρο 6 του ν.4987/2022, η προσβαλλόμενη πράξη θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών, δηλαδή εν προκειμένω μετά την και συνεπώς εντός της προθεσμίας των πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης (31/12/2018), βάσει των διατάξεων της πρώτης παρ. του άρθρου 36 του ν.4987/2022. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον 2° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν.4987/2022:

«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 τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4987/2022:

«Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.4987/2022:

«Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ΚΔΔ (ν. 2690/1999):

«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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 58Α του ν.4987/2022:

«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. [...]».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι πιστώσεις με α/α συνολικού ποσού 183.132,33 €, αφορούν την εταιρία (πρώην) στην οποία ο ίδιος είναι μέτοχος και διαχειριστής.

Επειδή, οι ως άνω πιστώσεις περιγράφονται στον παρακάτω πίνακα:

α/α πιστ.	Φορολ. έτος	Αρ. Λογαριασμού	Τράπεζα	Ημερομηνία Συναλλαγής	Ποσό συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία συν/γης
.....					5.000,00	.....	.....
.....					30.612,23	.....	.....
.....					40.000,00	.....	.....
.....					40.000,00	.....	.....
.....					17.000,00	.....	.....
.....					35.520,00	.....	.....
.....					15.000,00	.....	.....
					183.132,33		

Επειδή, η με α/α πίστωση ποσού 17.000,00 € αφορά προϊόν εντολής με αιτιολογία συναλλαγής

Επειδή, η με α/απίστωση ποσού 35.520,00 €, βάσει των στοιχείων του Σ.Μ.Τ.Λ. αφορά κατάθεση επιταγών. Επειδή, σύμφωνα με τα συνημμένα στοιχεία της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, η εν λόγω πίστωση αφορά κατάθεση της με αριθμό επιταγής της έκδοσης της εταιρίας με την επωνυμία σε διαταγή

Επειδή, όπως προκύπτει από το σύστημα TAXIS, ο προσφεύγων είναι μέτοχος και διαχειριστής της εταιρίας από τις έως και σήμερα.

Προηγούμενες επωνυμίες της εταιρίας ήταν οι

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω, οι με α/α πιστώσεις συνολικού ποσού 52.520,00 € αποτελούν έσοδα της εταιρίας, στην οποία ο προσφεύγων είναι μέτοχος και διαχειριστής, που κατατέθηκαν στον τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος, και δεν προκύπτει παράβαση μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων από τον ίδιο γι' αυτές τις πιστώσεις.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ο προσφεύγων, για την φορολογική περίοδο από 01/01/2017 – 31/12/2017 δεν εξέδωσε έντεκα (11) φορολογικά στοιχεία εσόδου Α.Π.Υ. ή Τ.Π.Υ. για την παροχή υπηρεσιών προς πελάτες του κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του ν.4308/2014, ως κάτωθι:

A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΜΗ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΦΠΑ ΜΗ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΠΛΗΘ ΜΗ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΠΡΟΣΤΙΜΟ 50% ΦΠΑ
1				372,00	300,00	72,00	1	36,00
2				1.240,00	1.000,00	240,00	1	120,00
3				9.920,00	8.000,00	1.920,00	1	960,00
4				5.000,00	4.032,25	967,75	1	483,88
5				1.984,00	1.600,00	384,00	1	192,00
6				30.612,23	24.687,28	5.924,95	1	2.962,48
7				40.000,00	32.258,06	7.741,94	1	3.870,97
8				40.000,00	32.258,06	7.741,94	1	3.870,97
9				248,00	200,00	48,00	1	24,00
10				248,00	200,00	48,00	1	24,00
11				248,00	200,00	48,00	1	24,00
ΣΥΝΟΛΟ				129.872,23	104.735,65	25.136,58		12.568,30

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω για το φορολογικό έτος 2017 η καθαρή αξία των συναλλαγών για τις οποίες διαπιστώθηκε μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδου είναι 104.735,65 € και ο αναλογών φόρος ΦΠΑ είναι 25.136,58 €.

Για την χρήση 2018 δεν υπάρχουν διαφοροποιήσεις από τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Ως προς τους λοιπούς προβαλλόμενους λόγους

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν.4987/2022:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω

αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, η επίκληση του τεκμηρίου της αθωότητας δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο.

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, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος των συνταγματικών κανόνων και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του επιβαλλόμενου φόρου και του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης με υπαγωγή των διαπιστούμενων πραγματικών περιστατικών στον εφαρμοζόμενο κανόνα δικαίου, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας δεν μπορεί να τεθεί, παρά τους περί αντιθέτου ισχυρισμούς που διαλαμβάνονται στην υπό κρίση προσφυγή, οι οποίοι πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι, κατά τα προαναφερόμενα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4987/2022:

«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, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. [...]».

Επειδή, η φορολογική αρχή κάλεσε τον προσφεύγοντα με το με αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις του για τις διαπιστώσεις του ελέγχου και εκείνος ανταποκρίθηκε (εντός 20ημερου) και υπέβαλλε το με αριθμό πρωτ. ΕΛ.ΚΕ 1ΑΤ Υπόμνημά του. Ενόψει των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης του δικαιώματος ακρόασης του ενδιαφερόμενου τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και ειδικότερα:

Α) Την τροποποίηση της με αριθμό Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊστάμενου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Β) Την επικύρωση της με αριθμό Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Φορολογικό έτος 2017

Η με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022

Φορολογικό έτος	Συνολική αξία συναλλαγών (Καθαρή αξία)	Αξία ΦΠΑ	Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4987/2022	Σύνολο προστίμου
2017	104.735,65	25.136,58 €	25.136,58 X50%=12.568,29	12.568,29 €

Φορολογικό έτος 2018

Η με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022

Φορολογικό έτος	Συνολική αξία συναλλαγών (Καθαρή αξία)	Αξία ΦΠΑ	Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4987/2022	Σύνολο προστίμου
2018	13.296,77 €	3.191,23€	3191,23 X50%=1.595,62	1.595,62€

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.