



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Αθήνα, 23/01/2025



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός Απόφασης: 118

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312350

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Τη 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνίακαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατά της υπ' αριθ.πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την ως προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις αιτιολογημένες απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.
7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία ασκήθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ.πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 54.668,66 ευρώ, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα τη δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/10/2019 έως 31/12/2019.

Σύμφωνα με την οικεία υπ' αριθ.διαπίστωση παράβασης, η επιχείρηση του προσφεύγοντος υπέβαλε εκπρόθεσμα, την, την υπ' αριθ.τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/10/2019 έως 31/12/2019, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000). Η υποβολή της δήλωσης, από την οποία προέκυψε φόρος για καταβολή, μετά τη νόμιμη προθεσμία, που έληξε την 31/01/2020, και μετά την κοινοποίηση της υπ' αριθ.εντολής ελέγχου επισύρει την επιβολή του προσβαλλόμενου προστίμου του ν.5104/2024.

Η ως άνω εντολή ελέγχου (.....), που αφορούσε τη διενέργεια ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2018 – 31/12/2020 στην επιχείρηση του προσφεύγοντος (με αντικείμενο εργασιών από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., εκδόθηκε δυνάμει του με αριθμό πρωτ.εγγράφου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής με συνημμένη την από έκθεση ελέγχου προς το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου και του αιτήματος του άρθρου 14 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) στον προσφεύγοντα, ο τελευταίος προσκόμισε τα ζητηθέντα στοιχεία και ο έλεγχος προέβη στις προβλεπόμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις βάσει των γενικών διατάξεων (Α.1293/2019 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.).

Στη συνέχεια ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη:

Α) το πόρισμα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής όπως αποτυπώθηκε στην από έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 και του ν.4987/2022, σύμφωνα με το οποίο η επιχείρηση του προσφεύγοντος:

- στη χρήση 2018 δεν εξέδωσε Α.Λ.Π. για πωληθέντα προϊόντα σε άγνωστο πλήθος συναλλαγών από τους εν χρήσει Φ.Η.Μ. με αριθμούς μητρώου &, συνολικής καθαρής αξίας 324.165,23 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 77.799,65 ευρώ,
- στη χρήση 2019 δεν εξέδωσε Α.Λ.Π. για πωληθέντα προϊόντα σε άγνωστο πλήθος συναλλαγών από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου, συνολικής καθαρής αξίας 456.426,81 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 109.542,43 ευρώ,
- στη χρήση 2020 δεν εξέδωσε Α.Λ.Π. για πωληθέντα προϊόντα σε άγνωστο πλήθος συναλλαγών από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου, συνολικής καθαρής αξίας 82.657,76 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 19.837,86 ευρώ,

Β) το γεγονός ότι για το φορολογικό έτος 2018 δεν έχουν καταχωρήθει ούτε στα βιβλία της επιχείρησης ούτε στην υποβληθείσα δήλωση του εντύπου Ε3 ενδοκοινοτικές αποκτήσεις συνολικής αξίας 317.655,44 ευρώ,

Γ) το γεγονός ότι από διασταύρωση των δεδομένων των δηλώσεων πληροφοριακών στοιχείων μισθώσεων ακίνητης περιουσίας που υποβλήθηκαν στην Γ.Γ.Π.Σ. και τα μισθωτήρια συμβόλαια που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος προέκυψαν οι παρακάτω διαφορές στα δηλωθέντα εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτου ανά φορολογικό έτος:

- για το φορολογικό έτος 2018 διαφορά ύψους 2.520,00 ευρώ ($360,00 * 12 - 150,00 * 12$)
- για το φορολογικό έτος 2019 διαφορά ύψους 3.480,00 ευρώ ($360,00 * 12 - 70,00 * 12$)
- για το φορολογικό έτος 2020 διαφορά ύψους 3.480,00 ευρώ ($360,00 * 12 - 70,00 * 12$)

προσδιόρισε τα καθαρά αποτελέσματα και τις φορολογητέες εισροές και εκροές για τις ανάγκες υπολογισμού του Φ.Π.Α. ανά φορολογικό έτος. Ωστόσο, πριν την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και των προσωρινών αποτελεσμάτων ο προσφεύγων προέβη στην υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις (2018 - 2020), σε συμμόρφωση με τα αποτελέσματα του ελέγχου, οι οποίες ήταν οι εξής:

ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΕΣ ΔΗΛΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΦΟΡ. ΕΤΟΣ	ΑΡ. ΤΡΟΠ/ΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ Ν.5104/2024 – ΗΜ/ΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ
2018	1 ^η τροπ. – αρ.
2019	1 ^η τροπ. – αρ.
2019	2 ^η τροπ. – αρ.
2020	1 ^η τροπ. – αρ.

ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΕΣ ΔΗΛΩΣΕΙΣ Φ.Π.Α.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΑΡ. ΤΡΟΠ/ΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ – ΗΜ/ΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ
01/10/2018 – 31/12/2018	
01/10/2019 – 31/12/2019	
01/10/2020 – 31/12/2020	

Μετά την εκκαθάριση των δηλώσεων και τον καταλογισμό των φόρων ο έλεγχος αποφάνθηκε ότι δεν προέκυψαν διαφορές επί των δηλωθέντων εισοδημάτων και των δηλώσεων Φ.Π.Α. ούτε φόρος για βεβαίωση και δεν διαπιστώθηκαν παραβάσεις για επιβολή προστίμων.

Η αρμόδια φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας) που παρέλαβε τις τροποποιητικές δηλώσεις εισοδήματος και Φ.Π.Α. του προσφεύγοντος βεβαίωσε τους φόρους και επέβαλε τα πρόστιμα που προβλέπονται με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν.5104/2024. Ωστόσο, κατά την έκδοση των προστίμων του Φ.Π.Α. δεν έλαβε υπόψη της τα πρόστιμα μη έκδοσης του άρθρου 58^Α του ν.4987/2022 που εκδόθηκαν κατόπιν του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής για τις ίδιες φορολογικές περιόδους.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση του προσβαλλόμενου προστίμου που επιβλήθηκε κατόπιν υποβολής και εκκαθάρισης της υπ' αριθ. τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/10/2019 έως 31/12/2019, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Δε συντρέχει περίπτωση εφαρμογής του άρθρου 53 παρ. 6 του ν.5104/2024, το οποίο επικαλείται η αρμόδια φορολογική αρχή, καθώς δεν υφίσταται διορθωτικός προσδιορισμός φόρου από τη διοίκηση αλλά διορθωτικός προσδιορισμός κατόπιν υποβολής τροποποιητικής δήλωσης στην οποία προέβη ο ίδιος οικειοθελώς, επομένως πρόκειται για εκπρόθεσμη δήλωση η οποία δεν επισύρει αυτό το πρόστιμο.
2. Η υποβολή της αρχικής δήλωσης Φ.Π.Α. ήταν εμπρόθεσμη.
3. Με την εκκαθάριση της τροποποιητικής δήλωσης βεβαιώθηκε Φ.Π.Α. ποσού 109.337,33 ευρώ πλέον προσαυξήσεων ύψους 44.697,10 ευρώ, επομένως έχει καταλογισθεί ήδη ο φόρος που του αναλογεί και η επιβολή του εν λόγω προστίμου αντιβαίνει στην αρχή της χρηστής διοίκησης, που επιβάλλει στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου ώστε να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και δογματικές ερμηνείες των σχετικών διατάξεων.

4. Η επιβολή του προστίμου αντιβαίνει στη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας, που επιτάσσει τα λαμβανόμενα μέτρα και οι έννομες συνέπειές τους να είναι πρόσφορα για την πραγμάτωση του επιδιωκόμενου σκοπού, ήτοι να επάγονται το ελάχιστο δυνατό κόστος για τον διοικούμενο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 23 «Εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης» του ν.4987/2022, όπως ίσχυε κατά τη διάρκεια διενέργειας του ελέγχου από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, 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 σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 24 «Πρόσβαση στα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)» του ν.4987/2022, όπως ίσχυε κατά τη διάρκεια διενέργειας του ελέγχου από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, 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.

2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και τη μορφή των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν

ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση. Η Φορολογική Διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 «Είσοδος σε εγκαταστάσεις» του ν.4987/2022, όπως ίσχυε κατά τη διάρκεια διενέργειας του ελέγχου από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, ορίζεται ότι:

«1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Διοικητή ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Α.Φ.Μ. του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) τον χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

[...]

3. Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου, κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης, και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωσή του. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί επιτόπιο φορολογικό έλεγχο και εκτός του επίσημου ωραρίου εργασίας, εφόσον απαιτείται από το είδος των δραστηριοτήτων του φορολογούμενου. Στην περίπτωση αυτή, πρέπει να γίνεται ειδική μνεία στην εντολή φορολογικού ελέγχου. Η είσοδος στην κατοικία του φορολογούμενου επιτρέπεται μόνο με εντολή του αρμόδιου Εισαγγελέα και ο έλεγχος πραγματοποιείται μόνο με την παρουσία δικαστικού λειτουργού.

[...]»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4987/2022, όπως ίσχυε την ημερομηνία κοινοποίησης του υπ' αριθ. Σημειώματος Διαπιστώσεων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής στον προσφεύγοντα, ορίζεται ότι:

«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.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. 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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 34 «Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου» του ν.4987/2022 (πλέον άρθρο 36 παρ. 6 του ν.5104/2024) ορίζεται ότι:

«1. 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. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παρ. 5 του άρθρου 25.

2. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 58^A του ν.4987/2022 (πλέον παράγραφος 6 του άρθρου 57, παράγραφος 6 του άρθρου 53 και παράγραφος 2 του άρθρου 54 του ν.5104/2024) 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.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση μέσα στην προθεσμία υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική, έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα.

3. α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται έως και τη δέκατη (10η) ημέρα από την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού του φόρου.

β) Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.

γ) Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 και έως και τη δέκατη (10η) ημέρα από την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου των παρ. 1 έως 3 του άρθρου 53, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου της παρ. 1 του άρθρου 54 ή της παρ. 2 του άρθρου 54, κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την τελευταία υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί μέχρι την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, και συνυπολογίζεται το σύνολο των προστίμων που έχουν επιβληθεί για τις ήδη υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.

δ) Για την εξόφληση της προκύπτουσας οφειλής εφαρμόζονται η περ. α) της παρ. 1 και οι παρ. 3 έως 5 του άρθρου 75.

ε) Φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που προσδιορίζονται κατά την περ. γ) δεν διαγράφονται ούτε συμψηφίζονται ή επιστρέφονται.

[...]»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 53 «Κυρώσεις για παράλειψη υποβολής ή εκπρόθεσμη υποβολή φορολογικών δηλώσεων και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα και παράλειψη χορήγησης στοιχείων που ζητούνται από τη Φορολογική Διοίκηση» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«6. Εάν δεν υποβληθεί δήλωση από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου, περιλαμβανομένων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. με βάση το κανονικό ή τα ειδικά καθεστώτα του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000, Α' 248) υποβλητέας στην Ελλάδα ή, εφόσον η Ελλάδα είναι κράτος μέλος κατανάλωσης, σε άλλο κράτος μέλος, φορολογίας κεφαλαίου και παρακρατούμενων φόρων, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 54 «Κυρώσεις για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης» του ν.5104/2024, ορίζεται ότι:

«2. Ειδικά για ανακριβείς δηλώσεις Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) του άρθρου 38 ή του άρθρου 47α του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ν. 2859/2000, Α' 248) ή δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 6 και 8 του άρθρου 57 «Παραβάσεις σχετικές με την απεικόνιση των οικονομικών συναλλαγών» του ν.5104/2024, όπως ίσχυε με την παράγραφο 1 του άρθρου 58^Α του ν.4987/2022, ορίζεται ότι:

«6. Σε πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δεν εκδίδει παραστατικά πώλησης (φορολογικά στοιχεία) ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται 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 υποτροπής, επιβάλλεται πρόστιμο σε ποσοστό 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, αν 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. Σε περίπτωση κάθε νέας υποτροπής, επιβάλλεται πρόστιμο σε ποσοστό 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.

[...]

8. Εάν επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις της παρ. 6 του άρθρου 57, της παρ. 10 του άρθρου 53 και της παρ. 7 του άρθρου 57, για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παρ. 6 του άρθρου 53 ή της παρ. 2 του άρθρου 54, περί μη υποβολής ή υποβολής ανακριβούς δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παρ. 6 του άρθρου 53 ή της παρ. 2 του άρθρου 54, αντίστοιχα. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παρ. 6 του άρθρου 57, για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παρ. 6 του άρθρου 53 ή της παρ. 2 του άρθρου 54, 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. Η παρούσα αφορά σε παραβάσεις που απορρέουν από τον Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000, Α' 248).»

Επειδή εν προκειμένω κατόπιν της υπ' αριθ.εντολής η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, μετά τη διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου τηνστις εγκαταστάσεις της επιχείρησης του προσφεύγοντος και αφού έλαβε υπόψη της:

- τα δεδομένα της ΦΤΜ και του ΦΗΜ που ήταν σε χρήση το ελεγχόμενο διάστημα,
 - τα βιβλία και στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων,
 - τα αρχεία της εταιρίας ταχυμεταφορών με την οποία συνεργαζόταν η επιχείρηση του προσφεύγοντος για την παράδοση των προϊόντων της, στα οποία αποτυπώνονταν όλες οι αποστολές που διακινήθηκαν για την επιχείρηση του προσφεύγοντος το εν λόγω διάστημα,
 - τις πρωτογενείς πιστώσεις των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος,
 - τις αιτιολογίες που παρείχε ο προσφεύγων πριν την κοινοποίηση του Σ.Δ.Ε.,
- κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η επιχείρηση του προσφεύγοντος δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία κατά τα φορολογικά έτη 2018 – 2020. Αναλυτικά, το πόρισμα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, όπως αποτυπώνεται στην από Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν.4987/2022, αναφέρει για την επιχείρηση του προσφεύγοντος ότι:
- στη χρήση 2018 δεν εξέδωσε ΑΛΠ για πωληθέντα προϊόντα σε άγνωστο πλήθος συναλλαγών από τους εν χρήσει Φ.Η.Μ. με αριθμούς μητρώου&....., με γνωστό το σύνολο της αποκρουβείσας φορολογητέας ύλης ύψους 401.964,88 ευρώ (με Φ.Π.Α.), η οποία

αναλύεται σε καθαρή αξία 324.165,23 ευρώ και Φ.Π.Α. (24%) 77.799,65 ευρώ, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 5 και 8 έως 13 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.),

- στη χρήση 2019 δεν εξέδωσε ΑΛΠ για πωληθέντα προϊόντα σε άγνωστο πλήθος συναλλαγών από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου, με γνωστό το σύνολο της αποκρυσβείσας φορολογητέας ύλης ύψους 565.969,24 ευρώ (με Φ.Π.Α.), η οποία αναλύεται σε καθαρή αξία 456.426,81 ευρώ και Φ.Π.Α. (24%) 109.542,43 ευρώ, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 5 και 8 έως 13 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.),

- στη χρήση 2020 δεν εξέδωσε ΑΛΠ για πωληθέντα προϊόντα σε άγνωστο πλήθος συναλλαγών από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου, με γνωστό το σύνολο της αποκρυσβείσας φορολογητέας ύλης ύψους 102.495,62 ευρώ (με Φ.Π.Α.), η οποία αναλύεται σε καθαρή αξία 82.657,76 ευρώ και Φ.Π.Α. (24%) 19.837,86 ευρώ, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 5 και 8 έως 13 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Επειδή, σύμφωνα με το ανωτέρω πόρισμα η αρμόδια φορολογική αρχή, που παρέλαβε την έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, εξέδωσε (και κοινοποίησε στον προσφεύγοντα) για την παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 58^Α του ν.4987/2022:

- 1) την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, ποσού 38.899,83 ευρώ ($77.799,66 * 50\%$),
- 2) την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, ποσού 54.771,22 ευρώ ($109.542,43 * 50\%$),
- 3) την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2020, ποσού 9.918,93 ευρώ ($19.837,86 * 50\%$).

Επειδή, όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, μετά τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και τη βεβαίωση των ως άνω προστίμων λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, εκδόθηκε η υπ' αριθ.εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π. που αφορούσε τη διενέργεια ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2018 – 31/12/2020 στην επιχείρηση του προσφεύγοντος. Ο προσφεύγων πριν την έκδοση των προσωρινών αποτελεσμάτων προέβη στην υποβολή των παρακάτω εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων Φ.Π.Α.:

- 1) της υπ' αριθ. τροποποιητικής δήλωσης, περιόδου 01/10/2018 έως 31/12/2018, από την οποία προέκυψε φόρος για καταβολή ποσού 77.194,29 ευρώ,

- 2) της υπ' αριθ. τροποποιητικής δήλωσης, περιόδου 01/10/2019 έως 31/12/2019, από την οποία προέκυψε φόρος για καταβολή ποσού 109.337,33 ευρώ,
- 3) της υπ' αριθ. τροποποιητικής δήλωσης, περιόδου 01/10/2020 έως 31/12/2020, από την οποία προέκυψε φόρος για καταβολή ποσού 19.409,91 ευρώ.

Μετά την εκκαθάριση των ανωτέρω τροποποιητικών δηλώσεων Φ.Π.Α. και τη βεβαίωση των φόρων επιβλήθηκαν από την αρμόδια φορολογική αρχή πρόστιμα κατ' εφαρμογή των άρθρων 23 και 54 παρ. 2 του ν.5104/2024, ως ακολούθως:

- 1) πρόστιμο ποσού 38.597,14 ευρώ, που αφορούσε την υποβολή της υπ' αριθ. τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου (υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου),
- 2) πρόστιμο ποσού 54.668,66 ευρώ, που αφορούσε την υποβολή της υπ' αριθ..... τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου (υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου),
- 3) πρόστιμο ποσού 9.704,95 ευρώ, που αφορούσε την υποβολή της υπ' αριθ. τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου (υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου).

Επειδή ωστόσο, για τις ίδιες φορολογικές περιόδους είχαν εκδοθεί οι υπ' αριθ.πράξεις επιβολής προστίμου, φορολογικών ετών 2018, 2019 και 2020 αντίστοιχα, λόγω διαπίστωσης της παράβασης της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 58^Α του ν.4987/2022, κατόπιν του πορίσματος ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής, τα πρόστιμα υποβολής τροποποιητικής δήλωσης μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου, που επιβλήθηκαν με τις υπ' αριθ. πράξεις, θα έπρεπε να επιβληθούν μόνο κατά το μέρος που υπερέβαιναν τα αντίστοιχα πρόστιμα μη έκδοσης, κατά τα οριζόμενα με τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 57, της παραγράφου 3 περ. γ του άρθρου 23 και της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του ν.5104/2024.

Επειδή τα πρόστιμα για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων ήταν σε κάθε περίπτωση υψηλότερα από τα πρόστιμα υποβολής τροποποιητικής δήλωσης μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου, η υπηρεσία μας κρίνει λανθασμένη την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου (υπ' αριθ.).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνίακαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, και την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/10/2019 – 31/12/2019

Ποσό για καταβολή: 0,00 ευρώ

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**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.