



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Θεσσαλονίκη : 06-02-2025

Αριθμός απόφασης: **190**

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζιά 8-10

Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.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' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3.Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του- **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου, κατά: α) της με αριθμό/23-08-2024 πράξης επιβολής του αρ. 57§6 του ΚΦΔ, φορ. έτους 2019, β) της με αριθμό/23-08-2024 πράξης επιβολής του αρ. 57§6 του ΚΦΔ, φορ. έτους 2020, γ) της με αριθμό/23-08-2024 πράξης επιβολής του αρ. 57§6 του ΚΦΔ, φορ. έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με **αριθμό πρωτοκόλλου** ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντα, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./23-08-2024 οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου του αρ. 57§6 του ν. 5104/2024 φορ. έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με **2.132,33€** επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση:

- Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων (αποδείξεων λιανικής πώλησης ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων) ο αριθμός των οποίων δε δύναται να προσδιορισθεί για πωλήσεις εμπορευμάτων (ενδύματα, υποδήματα, αξεσουάρ κ.α.) μέσω διαδικτύου με αποστολές που πραγματοποιήθηκαν με ταχυμεταφορικές εταιρίες (courier) σε πελάτες της, συνολικής αξίας 22.034,07€ (συνολική αξία : 22.034,07€, καθαρή αξία: 17.769,41€, ΦΠΑ 24% : 4.264,66€), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,5 και 8 έως 13 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), που επισύρουν τις προβλεπόμενες κυρώσεις του άρθρου 57 παρ. 6 του ν. 5104/2024

Με την υπ' αριθμ./23-08-2024 οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου του αρ. 57§6 του ν. 5104/2024 φορ. έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με **1.409,20€** επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση:

- Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων (αποδείξεων λιανικής πώλησης ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων) ο αριθμός των οποίων δε δύναται να προσδιορισθεί για πωλήσεις εμπορευμάτων (ενδύματα, υποδήματα, αξεσουάρ κ.α.) μέσω διαδικτύου με αποστολές που πραγματοποιήθηκαν με ταχυμεταφορικές εταιρίες (courier) σε πελάτες της, συνολικής αξίας 14.561,67€ (συνολική αξία : 14.561,67€, καθαρή αξία: 11.743,28€, ΦΠΑ 24% : 2.818,39€), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,5 και 8 έως 13 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), που επισύρουν τις προβλεπόμενες κυρώσεις του άρθρου 57 παρ. 6 του ν. 5104/2024.

Με την υπ' αριθμ./23-08-2024 οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου του αρ. 57§6 του ν. 5104/2024 φορ. έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με **4.186,17€** επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση:

- Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων (αποδείξεων λιανικής πώλησης ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων) ο αριθμός των οποίων δε δύναται να προσδιορισθεί για πωλήσεις εμπορευμάτων (ενδύματα, υποδήματα, αξεσουάρ κ.α.) μέσω διαδικτύου με αποστολές που πραγματοποιήθηκαν με ταχυμεταφορικές εταιρίες (courier) σε πελάτες της, συνολικής αξίας 43.257,05€ (συνολική αξία : 43.257,05€, καθαρή αξία: 34.884,72€, ΦΠΑ 24% : 8.372,33€), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,5 και 8 έως 13 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), που επισύρουν τις προβλεπόμενες κυρώσεις του άρθρου 57 παρ. 6 του ν. 5104/2024

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Αφορμή του εν λόγω φορολογικού ελέγχου υπήρξε το υπ' αριθμ./2022 Πληροφοριακό Δελτίο, σύμφωνα με το οποίο κάποιες επιχειρήσεις πραγματοποιούν πωλήσεις εξ' αποστάσεως με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Με τις υπ' αριθμ./14-02-2022,/...../23-02-2022 και/03-04-2022 και/02-07-2024 εντολές ελέγχου του Προϊσταμένου της

....., διενεργήθηκε έλεγχος για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014, του ν. 4987/2022 και του ν. 5104/2024. Στις 15/02/2022 κλιμάκιο της υπηρεσίας μετέβη στην έδρα της επιχείρησης του προσφεύγοντα και επέδωσε στον υπάλληλο (υπεύθυνη της επιχείρησης) της ελεγχόμενης οντότητας κα. την υπ' αριθμ./15.02.2022 πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων. Η ελεγχόμενη οντότητα με τα υπ' αριθμ./2022 και/2022 έγγραφα προσκόμισε τα ζητηθέντα με την επιδοθείσα πρόσκληση για την περίοδο 01/01/2019 έως 31/12/2021. Ταυτόχρονα, για την ορθή διασταύρωση των εξ αποστάσεως πωλήσεων που πραγματοποίησε η ελεγχόμενη οντότητα, ο έλεγχος ζήτησε πληροφορίες από μεταφορικές εταιρίες και συγκεκριμένα ανά αποστολή τα στοιχεία αποστολής, τα στοιχεία του παραλήπτη, το ποσό αντικαταβολής και τις επιστροφές που τυχόν έγιναν. Στη συνέχεια εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2022 εντολή επεξεργασίας για έλεγχο των προσκομισθέντων στοιχείων, καθώς και η υπ' αριθμ./2022 εντολή για άρση του χρηματοοικονομικού και τραπεζικού απορρήτου προκειμένου να γίνει άρση του τραπεζικού απορρήτου μέσω του «Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών» και να εντοπιστούν επακριβώς ποσά – πληρωμές από τις διαδικτυακές πωλήσεις της ελεγχόμενης οντότητας. Ο έλεγχος απέστειλε στην ελεγχόμενη οντότητα την με αρ. πρωτ./08.04.2022 κοινοποίηση των ανωτέρω εντολών ελέγχου γνωστοποιώντας τη δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων για τις φορολογίες που περιλαμβάνονται στις εντολές ελέγχου μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού.

Από την επεξεργασία του συγκεντρωθέντος υλικού διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη οντότητα δραστηριοποιείται διαδικτυακά στο χώρο της γυναικείας ένδυσης. Διατηρεί ηλεκτρονικό κατάστημα με την επωνυμία "....." για τις ελεγχόμενες χρήσεις, καθώς και λογαριασμούς στα μέσα κοινωνικής δικτύωσης όπου προωθεί τα εμπορεύματά της αναγράφοντας τις τιμές πώλησης. Η ελεγχόμενη δέχεται παραγγελίες μέσω των ιστοσελίδων κοινωνικής δικτύωσης ή τηλεφωνικά και η εξόφληση αυτών γίνεται με πέντε τρόπους: α) με εξόφληση της παραγγελίας με μετρητά στο ταμείο του καταστήματος, β) με τη μέθοδο της αντικαταβολής, γ) μέσω κατάθεσης σε τραπεζικό λογαριασμό, δ) με πιστωτική ή χρεωστική κάρτα, ε) με Paypal. Η παράδοση των παραγγελιών γίνεται είτε με παράδοση στον χώρο του πελάτη με συνεργαζόμενη εταιρία courier, είτε με αποστολή παραγγελίας με μεταφορική επιλογής του πελάτη, είτε με παραλαβή από το κατάστημα. Ο έλεγχος προκειμένου να εντοπίσει την αποκρυβείσα ύλη αντιπαρέβαλε το σύνολο των ποσών που εισέπραξε η ελεγχόμενη οντότητα από την επαγγελματική της δραστηριότητα μέσω τραπεζών και μέσω εισπράξεων αντικαταβολών από τις εταιρίες ταχυμεταφορών και τα ακαθάριστα συνολικά δηλωθέντα έσοδα από πωλήσεις αγαθών. Λαμβάνοντας υπόψη τις ανωτέρω

εισπράξεις και τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα, ο έλεγχος προσδιόρισε την αποκρυβείσα καθαρή αξία των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων και τον αναλογούντα ΦΠΑ ως εξής:

A) για τη χρήση 2019 καθαρή αξία 17.769,41€ πλέον ΦΠΑ 4.264,66€.

B) για τη χρήση 2020 καθαρή αξία 11.743,28€ πλέον ΦΠΑ 2.818,39€.

Γ) για τη χρήση 2021 καθαρή αξία 34.884,72€ πλέον ΦΠΑ 8.372,33€.

Το ύψος του προστίμου προσδιορίζεται στο 50% του ΦΠΑ της αποκρυβείσας καθαρής αξίας και των τριών φορολογικών περιόδων ελέγχου (2019,2020,2021), ήτοι $15.455,38 \times 50\% = 7.727,69\text{€}$, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 6 του αρ. 57 του ν. 5104/2024.

Για τις ανωτέρω διαπιστώσεις ο έλεγχος συνέταξε το με αριθμό/2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (ΣΔΕ), το οποίο αντικατέστησε το υπ' αριθμ./2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (ΣΔΕ), καθώς και τον υπ' αριθμ./2024 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου, ο οποίος αντικατέστησε τον υπ' αριθμ./2023 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου. Όλα τα ανωτέρω έγγραφα απεστάλησαν μέσω της εφαρμογής «e-κοινοποίηση» στη θυρίδα της ελεγχόμενης οντότητας μαζί με τον συνημμένο οπτικό δίσκο που περιλαμβάνει τους πίνακες με τις αποστολές των μεταφορικών εταιριών και τους πίνακες με τις τραπεζικές πιστώσεις και επιστροφές ανά έτος, καθώς και πίνακα αναλυτικού υπολογισμού των παραβάσεων. Με την παραλαβή των ανωτέρω ο προσφεύγων είχε τη δυνατότητα εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της επίδοσης να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις του. Ο προσφεύγων κατέθεσε εγγράφως εντός της οριζόμενης προθεσμίας τις απόψεις του στον έλεγχο, ο οποίος αφού τις μελέτησε δεν έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς του και προέβη στη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου και των οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/09-10-2024 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά να επανεξετασθεί η κρίση του ελέγχου και να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Για τις διαφορές ΦΠΑ φορολογικών ετών 2019, 2020 και 2021 υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις για τις οποίες επιβλήθηκαν οι υπ' αριθμ./22-08-2023 για το έτος 2019,/22-08-2023 για το έτος 2020 πράξεις επιβολής προστίμου του αρ. 58^A ν. 4987/2022 της Δ.Ο.Υ. και οι αριθμ./2023 για το έτος 2020,/2023 για το έτος 2021,/2024 για το έτος 2021 πράξεις επιβολής προστίμου του αρ. 58^A ν. 4987/2022 της Δ.Ο.Υ. Τα ως άνω πρόστιμα αφορούν τις ίδιες ακριβώς παραβάσεις του ελέγχου και κατά συνέπεια η φορολογική διοίκηση υπέπεσε στο σφάλμα της επιβολής πολλαπλών προστίμων για τις ίδιες παραβάσεις παραβιάζοντας την αρχή της χρηστής διοίκησης.

Επειδή σύμφωνα στο άρθρο 27 παρ, 1 του Ν.5104/2024 : « 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 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 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 το άρθρο 76 του ΚΦΔ: «*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 το αρ. 65§3 του ΚΦΔ: 3. Η πράξη επιβολής προστίμων περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 5 του ν. 4308/2014: 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. [...]

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 12§1 του ν. 4308/2014: 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 σύμφωνα με το αρ. 13 του ν. 4308/2014: Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 58^A §1,5 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.

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 ΠΟΛ 1252/2015 : «Με το [άρθρο 58Α](#) θεσπίζονται, για πρώτη φορά διακριτά από τις λοιπές φορολογίες, πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον ΦΠΑ που διαπιστώνονται κατά τον έλεγχο. Στις παραγράφους 1, 3 και 4 ορίζονται «νέες» παραβάσεις για σκοπούς ΦΠΑ, ενώ με την παράγραφο 2 ορίζεται το πρόστιμο ΦΠΑ για τις παραβάσεις της μη υποβολής ή της ανακριβούς υποβολής δήλωσης.

Το [άρθρο 58Α](#), ως ειδικότερο, αποκλείει την εφαρμογή του [άρθρου 58](#) ([άρθρο 62 παρ. 7](#)), για παραβάσεις που αφορούν τον ΦΠΑ. Δεδομένου ότι το [άρθρο 58Α](#) αφορά στην επιβολή προστίμων για ουσιαστικές παραβάσεις, στις περιπτώσεις διαπίστωσης παραβάσεων:

- εκπρόθεσμης υποβολής χρεωστικής δήλωσης ΦΠΑ, ή
- μη υποβολής ή ανακριβούς ή εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (π.χ. δηλώσεις ενδοκοινοτικών αποκτήσεων - παραδόσεων), ή
- μη υποβολής ή ανακριβούς ή εκπρόθεσμης υποβολής μηδενικών ή πιστωτικών δηλώσεων, δεν εφαρμόζεται το [άρθρο 58Α](#), αλλά το [άρθρο 54](#), ακόμη και αν οι παραβάσεις διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, καθώς οι προαναφερόμενες συνιστούν παραβάσεις διαδικαστικού χαρακτήρα.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 19§1,2,3 του Ν. 4987/2022: 1. 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 οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση 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 μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου της παρ. 1 του άρθρου 58, της παρ. 2 του άρθρου 58Α ή της παρ. 2 του άρθρου 59, κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την 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. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.

δ) Εξαιρουμένων των δηλώσεων παρακρατούμενων φόρων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από τον προσδιορισμό του φόρου, το επιβληθέν σύμφωνα με την περ. γ' πρόστιμο περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος.

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

Με απόφαση του Διοικητή δύναται να καθορίζεται κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 54§1,2 του ΚΦΔ : «1. Όταν η φορολογική δήλωση είναι ανακριβής και το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς φόρου που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) [...]

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 το αρ. 57§6,8 του ΚΦΔ: 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, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1073/2018, με θέμα ΘΕΜΑ: «Παροχή οδηγιών για την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. [4512/2018](#) (Α' 5) αναφορικά με την τροποποίηση των άρθρων 18, 19 και 72 παρ.

18 του ν. [4174/2013](#) (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας- Κ.Φ.Δ., Α' 170)», ορίζεται μεταξύ άλλων, ότι :

«Με την παρούσα παρέχονται οδηγίες για την άμεση και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των [άρθρων 397](#) και [398 παρ. 1](#) του ν. [4512/2018](#) ως προς την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου.

Α. Γενικά [...]

5. Σε εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του [άρθρου 14](#) του Κ.Φ.Δ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, για τους ελέγχους που διενεργούν οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., εφόσον αυτές αφορούν τα φορολογικά αντικείμενα και την φορολογική περίοδο που περιλαμβάνει η εντολή, εφαρμόζονται οι διατάξεις των [άρθρων 58](#), [58Α παρ. 2](#), [59](#) ή [72 παρ. 17](#) του ν.[4174/2013](#) ως προς την επιβολή των προστίμων ή του [άρθρου 1](#) του ν. [2523/1997](#), ως προς την επιβολή των πρόσθετων φόρων. Η δυνατότητα για υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης παρέχεται στον φορολογούμενο μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, που εκδίδεται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. , στον οποίο διαβιβάζεται η πληροφοριακή έκθεση των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε...»

Επειδή, ακολούθως με τις διατάξεις της **ΠΟΛ. 1119/2018**, με θέμα «Εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018 (Α' 5) και του άρθρου 49 παρ. 4, 5 και 6 του ν. 4509/2017 (Α' 201) αναφορικά με την τροποποίηση των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας- Κ.Φ.Δ., Α' 170), ορίζεται στην ενότητα 1.2.2, ότι :

«1.2.2. Δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του [άρθρου 14](#) του ΚΦΔ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

α) Με τις διατάξεις της [παραγράφου 1](#) του [άρθρου 398](#) του ν. [4512/2018](#) τροποποιήθηκε εκ νέου η [παράγραφος 18 του άρθρου 72](#) ΚΦΔ, με έναρξη ισχύος την 17.1.2018, στο πρότυπο των νέων διατάξεων των άρθρων 18 και 19 του ίδιου νόμου, και ορίσθηκε ότι για χρεωστικές δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του [άρθρου 14](#) του ΚΦΔ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού φόρου επιβάλλονται οι κυρώσεις της [παραγράφου 17 του άρθρου 72](#) του ΚΦΔ.

β) Ειδικότερα, στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται η επεικέστερη κύρωση για τον φορολογούμενο μεταξύ του πρόσθετου φόρου εκπρόθεσμης δήλωσης της περ. α' της [παραγράφου 1](#) του [άρθρου 1](#) του ν. [2523/1997](#) (ήτοι 1% ή 1,5%, κατά περίπτωση, επί του

προσδιορισθέντος φόρου ανά μήνα και μέχρι 60% του φόρου) και του προστίμου που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των [άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59](#) του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του [άρθρου 53](#), υπολογιζόμενου από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης του εκτελεστού τίτλου. Για τον υπολογισμό του προστίμου της [παραγράφου 17 του άρθρου 72](#), σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την 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. Ωστόσο, το ως άνω πρόστιμο (υπολογιζόμενο ως το άθροισμα του προστίμου των [άρθρων 58, 58Α παρ. 2 ή 59](#) ΚΦΔ πλέον του τόκου του [άρθρου 53](#) από 1.1.2014 (και από 1.1.2015 για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια) ή ο πρόσθετος φόρος περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή (ήτοι το τελικό ποσό της βάσει της δήλωσης φορολογικής υποχρέωσης, όπως διαμορφώνεται μετά τη μείωση κατά 40% του σχετικού προστίμου ή του πρόσθετου φόρου), πλέον των αναλογούντων τόκων, εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου.

Επισημαίνεται ότι σε περίπτωση που δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή (μηδενικές ή πιστωτικές δηλώσεις) επιβάλλεται πρόστιμο έως εκατό (100) ευρώ, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις της [παραγράφου 19 του άρθρου 72](#) του ΚΦΔ.

γ) Για τη μείωση του προστίμου ή του πρόσθετου φόρου στο εξήντα της εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος ο αρμόδιος προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. εκδίδει Α.Φ.Ε.Κ., εφόσον ο φορολογούμενος υποβάλει σχετική αίτηση, στην οποία αναφέρονται οι πράξεις προσδιορισμού φόρου για τις οποίες προέβη σε εξόφληση της προκύπτουσας οφειλής και των αναλογούντων τόκων, και στην οποία επισυνάπτει τα σχετικά αποδεικτικά στοιχεία εξόφλησης. Η δυνατότητα της κατά τα ανωτέρω μείωσης δεν παρέχεται για τις δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών.

Τέλος, φόροι, πρόστιμα, τέλη και εισφορές που προσδιορίζονται με βάση τις ανωτέρω δηλώσεις, δεν διαγράφονται, ούτε συμψηφίζονται ή επιστρέφονται.

Επιπλέον, σε αυτό το στάδιο δεν είναι δυνατή η υποβολή δηλώσεων με επιφύλαξη.»

Επειδή ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμες τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για τις χρήσεις 2019, 2020,2021 κατόπιν των υπ' αριθμ./2022,/2022,/2022 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της βάσει του αρ. 19 του ν. 4987/2022 και ορθά

καταλογίστηκαν οι υπ' αριθμ./22-08-2023,/22-08-2023./2023,/2023,/2024 πράξεις επιβολής προστίμου του αρ. 58^Α ν. 4987/2022.

Επειδή βάσει της έκθεσης μερικού ελέγχου της ορθά καταλογίστηκαν από τη Δ.Ο.Υ. οι πράξεις επιβολής προστίμου/2024 για παραβάσεις που αφορούν τη μη έκδοση στοιχείων, εκ παραδρομής όμως, εκδόθηκαν κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 57§6 του ν. 5104/2024, αντί εκείνων του αρ. 58^Α§1 του ν. 4987/2022, δεδομένου ότι οι παραβάσεις αυτές συντελέστηκαν στα έτη 2019-2021, όπου ίσχυε ο ν. 4174/2013 (μετέπειτα ν. 4987/2022). Συνεπώς, με την παρούσα απόφαση τροποποιείται η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου, ως προς τη νομική βάση.

Επειδή σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου της έχουν αποσταλεί όλα τα έγγραφα που αφορούν την υπόθεση στο αρμόδιο ΕΛΚΕ, προκειμένου να αξιολογηθούν κατά τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ.

Επειδή, τα ποσά των πράξεων επιβολής προστίμου/2024 θα αφαιρεθούν από το ποσό που θα προκύψει από τις αντίστοιχες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για τα αντίστοιχα έτη, που θα πραγματοποιηθεί από το αρμόδιο ΕΛΚΕ που θα διενεργήσει τον έλεγχο σύμφωνα με την παρ. 8 του αρ. 57 του ΚΦΔ.

Επειδή ο προσφεύγων με τις εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις που κατέθεσε και για τις οποίες επιβλήθηκαν τα πρόστιμα του αρ. 58^Α§2 του ν. 4987/2022 μετέβαλε τη φορολογική ύλη, χωρίς να είναι γνωστό στη φορολογική αρχή αν η αιτία της μεταβολής ήταν η μη έκδοση των στοιχείων που εντόπισε ο έλεγχος ή αν οφείλεται σε άλλες παρατυπίες που ήταν σε γνώση μόνο του προσφεύγοντος.

Επειδή, τα πρόστιμα που καταλογίστηκαν στον προσφεύγοντα λόγω της υποβολής των εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων ΦΠΑ κατόπιν των υπ' αριθμ./2022,/2022 και/2022 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της και τα πρόστιμα που καταλογίστηκαν βάσει των διατάξεων της παρ. 6 του αρ. 57 του ΚΦΔ δεν αφορούν την ίδια παράβαση, αλλά αφενός τα πρώτα αφορούν υποβολή εκπρόθεσμων χρεωστικών τροποποιητικών δηλώσεων ΦΠΑ, ενώ τα δεύτερα αφορούν τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων που βαρύνονται με ΦΠΑ. Συνεπώς, οι παραβάσεις είναι διαφορετικές και δε συντρέχει η περίπτωση της διπλής

τιμωρίας του προσφεύγοντα για την ίδια παράβαση. Ωστόσο, όταν εκδοθούν οι πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τα έτη 2019-2021, τότε το ποσό των προσβαλλόμενων προστίμων για ανακριβή δήλωση θα συνυπολογισθεί στα οριστικά αποτελέσματα του ελέγχου που θα διενεργηθεί από το αρμόδιο ΕΛΚΕ.

Επειδή, ο φορολογικός νομοθέτης καθιέρωσε ένα σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού των επιβαλλομένων φόρων και προστίμων, δομημένο κατά τρόπο γενικό και απρόσωπο, ανταποκρινόμενο στα δεδομένα της κοινής πείρας και διαπνεόμενο από τις επιταγές της αρχής της αναλογικότητας μεταξύ της καταλογιζόμενης παραβάσεως και της επιβαλλομένης κυρώσεως, όσον και εκείνης της επιείκειας της διοικητικής δράσεως, σε συνάρτηση πάντοτε με τη συνταγματικώς επιτασσόμενη αποστολή του φορολογικού νομοθέτου για την πάταξη της φοροδιαφυγής. Η επιβολή των κυρώσεων υπό τις νόμιμες προϋποθέσεις, αποβλέπouσα στον προαναφερόμενο σκοπό της περιστολής της φοροδιαφυγής, δεν αντίκειται σε καμία συνταγματική διάταξη και δεν παραβιάζει τις αρχές της ισότητας, της αναλογικότητας και παροχής εννόμου προστασίας. Ο φορολογικός νομοθέτης μπορεί να θεσπίζει κατά τρόπο γενικό και απρόσωπο αντικειμενικά συστήματα επιβολής κυρίων φόρων (κατ' ακολουθίαν δε και προσθέτου φόρου, προσαυξήσεων, προστίμων κλπ) προς σύλληψη της αποκρυβόμενης φορολογητέας ύλης, χωρίς να θεωρείται ότι παραβιάζονται οι διατάξεις του Συντάγματος ή του Κοινοτικού δικαίου (βλ. ΣΤΕ 1402, 2938/2005, πρβλ. απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου ΣΤΕ 2779/1994, ΣΤΕ 460/1995).

Επιπλέον, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη, διότι με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου, χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο

διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, περαιτέρω, η επιβολή του προστίμου δεν επαφίεται στη διακριτική εξουσία της φορολογικής αρχής, αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από το νόμο προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω,

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του - Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Πράξη προστίμου/2024 άρθρου 58Α του ν. 4987/2022 για την περίοδο από 01-01-2019 έως 31-12-2019:

	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Ποσό προστίμου	2.132,33€

Πράξη προστίμου/2024 άρθρου 58Α του ν. 4987/2022 για την περίοδο από 01-01-2020 έως 31-12-2020:

	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Ποσό προστίμου	1.409,20€

Πράξη προστίμου/2024 άρθρου 58Α του ν. 4987/2022 για την περίοδο από 01-01-2021 έως 31-12-2021:

	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Ποσό προστίμου	4.186,17€

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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.