



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**Α.Α.Δ.Ε.**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 21.01.2025

Αριθμός απόφασης: 73

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10**

**Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη**

**Τηλέφωνο : 2313-332241**

**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 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».**

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης .....**2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ: ....., κατά της υπ' αριθ. .... πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 57 παρ. 6 του ν.5104/2024 για το φορολογικό έτος 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, της οποίας ζητείται η ακύρωση

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ....

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α8' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από .....**2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ. .... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 57 παρ.6 του ν.5104/2024 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες αισθητικής προσώπου και σώματος, για το φορολογικό έτος 2021, συνολικό πρόστιμο ποσού 32.070,96€ λόγω μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 8 - 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), και συγκεκριμένα:

1) α) μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου (ΑΠΥ) σε τετρακόσιες είκοσι μία (421) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 18.572,58€ και ΦΠΑ ποσού 4.457,42€, β) ανακριβούς έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου (ΑΠΥ) σε πεντακόσιες είκοσι τρεις (523) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 20.286,29€ και ΦΠΑ ποσού 4.868,71€ **φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018**, ποσό προστίμου **4.663,06€ (9.326,13 x 50%)**,

2) α) μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου (ΑΠΥ) σε χίλιες είκοσι έξι (1026) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 40.596,77€ και ΦΠΑ ποσού 9.743,22€, β) ανακριβούς έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου (ΑΠΥ) σε επτακόσιες σαράντα πέντε (745) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 33.241,94€ και ΦΠΑ ποσού 7.978,07€ **φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019**, ποσό προστίμου **8.860,64€ (17.721,29€ x 50%)**,

3) α) μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου (ΑΠΥ) σε πεντακόσιες πενήντα τρεις (553) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 21.705,65€ και ΦΠΑ ποσού 5.209,36€, β) ανακριβούς έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου (ΑΠΥ) σε εννιακόσιες εβδομήντα οκτώ (978)

περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 42.887,10€ και ΦΠΑ ποσού 10.292,90€ φορολογικής περιόδου 01.01.2020-31.12.2020, ποσό προστίμου 7.751,13€ (15.502,26€ x 50%),

4) α) μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου (ΑΠΥ) σε τριάντα εννέα (39) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 2.016,13€ και ΦΠΑ ποσού 483,87€, β) ανακριβούς έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου (ΑΠΥ) σε εκατόν ογδόντα έξι (186) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 8.645,16€ και ΦΠΑ ποσού 2.074,84€ φορολογικής περιόδου 01.01.2021-05.02.2021, ποσό προστίμου 1.279,36€ (2.258,71€ x 50%),

5) α) μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου (ΑΠΥ) σε εκατόν ενενήντα μία (191) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 8.346,77€ και ΦΠΑ ποσού 2.003,22€, β) ανακριβούς έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου (ΑΠΥ) σε εξακόσιες τριάντα μία (631) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 31.306,45€ και ΦΠΑ ποσού 7.513,55€ φορολογικής περιόδου 06.02.2021-31.12.2021, καθ' υποτροπή, ποσό προστίμου 9.516,77€ (9.516,77€ x 100%).

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από ../2024 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) – Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) της . ....., σε εκτέλεση των υπ' αρ...2023 και .../2021 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσαν οι με αρ..../2021 και .../2021 εκθέσεις κατάσχεσης, βάσει των οποίων από τους ελεγκτές της ... .. κατασχέθηκαν φορολογικά στοιχεία (ένανς οπτικός δίσκος cd με ηλεκτρονικά αρχεία - καρτέλες πελατών) για τη φορολογική περίοδο 01.01.2018-31.12.2021.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Άκυρη διαδικασία ελέγχου. Στο σημείωμα διαπιστώσεων αλλά και στην έκθεση ελέγχου δεν εμπεριέχονται αποδεικτικά των παραβάσεων στοιχεία (μαρτυρίες πελατών, τιμολογάριος). Τα αποτελέσματα του ελέγχου στηρίχθηκαν σε διαπιστώσεις προγενέστερου ελέγχου βάσει της από 22.09.2021 έκθεσης ελέγχου της ... .. Αόριστη και αναπόδεικτη έκθεση ελέγχου. Έλλειψη νόμιμης και επαρκούς αιτιολογίας. Μη απόδειξη της πραγματικής βάσης της προσβαλλόμενης πράξης. Μη εκπλήρωση του βάρους απόδειξης της φορολογικής αρχής ως προς την τέλεση της φερόμενης παράβασης.
2. Παράνομη η επιβολή προστίμου μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων άρθρου 57 παρ.6 του ν.5104/2024 λόγω έλλειψης απαραίτητων στοιχείων για τη στοιχειοθέτηση της παράβασης.
3. Όπως επικουρικώς παράνομη η επιβολή προστίμου κατ' άρθρο 58<sup>α</sup> παρ. 1 του Ν. 4987/2022 με συντελεστή 100% επί του ΦΠΑ για το διάστημα 06.02.2021-31.12.2021 καθότι ελλείπουν

οι προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 57 παρ 6 του ν.5104/2024. Στην από 25.07.2024 έκθεση ελέγχου δεν γίνεται καμία ειδική και συγκεκριμένη αναφορά για υποτροπή.

**Επειδή**, με το άρθρο 23 παρ. 1 του ν.4987/2022 που κωδικοποίησε τον Ν. 4174/2013 και ίσχυσε έως 18/04/2024 οριζόταν 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 το άρθρο 24 του ν.4174/2013 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....3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών. 4. Για την εφαρμογή της παρ. 3 συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους...».

**Επειδή**, με το άρθρο 65 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «1. 1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν

στον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία. 4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν από την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για παραβάσεις μη υποβολής ή ελλιπούς υποβολής φορολογικών δηλώσεων, καθώς και για πρόστιμα τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό ή ενδιάμεσο προσδιορισμό του φόρου. ».

**Επειδή**, το άρθρο 33 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024), ορίζει ότι: «**1. 1.** Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. **2.** Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

**Επειδή**, όπως επικουρικώς, όπως έχει κριθεί από την Ολομέλεια του ΣτΕ (πρβλ. ΣτΕ 4447/2012), «(...) όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως προβλέπονται, πέραν της αρχικής προηγουμένης ακροάσεως, και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρων οργάνων η μη τήρηση του προβλεπομένου τύπου της προηγουμένης ακροάσεως κατά την διαδικασία εκδόσεως της αρχικής πράξεως καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς

προσφυγές και προβάλλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν την έκδοση της αρχικής πράξεως».

**Επειδή**, με το άρθρο 76 του ν.5104/2024 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

**Επειδή**, με το άρθρο 171 του Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999) ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

**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 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α)... 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 ν.4308/2014 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 προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς».

**Επειδή**, με το άρθρο 5 του ν.4308/2014 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 ν.4308/2014 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 ν.4308/2014 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... 3. Για σκοπούς ευχερούς ταυτοποίησης των σχετικών συναλλαγών, δύναται να καθίσταται υποχρεωτική η αναγραφή πρόσθετων στοιχείων στα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής πώλησης ορισμένων κατηγοριών υπηρεσιών ή αγαθών, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ύστερα από δημοσίευση αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος... 11. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ύστερα από δημοσίευση αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις**

υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος, δύναται να απαλλάσσονται ορισμένες κατηγορίες οντοτήτων από την υποχρέωση της παραγράφου 8. Οι οντότητες αυτές δύναται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο ή με άλλο τεχνικό μέσο...».

**Επειδή**, με το άρθρο 1 της ΠΟΛ.1002/31.12.2014 (ΦΕΚ Β' 3/02.01.2015) απόφασης της ΓΓΔΕ ορίζεται ότι: «Ορίζουμε τις οντότητες που απαλλάσσονται από το τρέχον φορολογικό έτος και εφεξής, από τη χρησιμοποίηση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (φορολογική ταμειακή μηχανή ή μηχανισμός Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.), καθώς και τις περιπτώσεις λιανικών συναλλαγών που απαλλάσσονται από την υποχρέωση έκδοσης των σχετικών παραστατικών (αποδείξεων) μέσω φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού, ως εξής: 1. Οι παρακάτω κατηγορίες οντοτήτων ανεξάρτητα από το μέγεθός τους, δύναται να μη χρησιμοποιούν φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό, για την έκδοση των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών: α) Ο εκμεταλλευτής κέντρων αισθητικής,... 2. Ειδικά, οι οντότητες των περιπτώσεων α' και ε' έως και θ' της παραγράφου 1 απαλλάσσονται της υποχρέωσης χρησιμοποίησης φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού για την έκδοση των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών με την προϋπόθεση ότι στις εκδιδόμενες αποδείξεις αναγράφουν και το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη...».

**Επειδή**, με το άρθρο 13 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού....».

Επειδή, σύμφωνα στην παρ. 11.2.7. της ΠΟΛ. 1003/2014 διευκρινίζεται ότι: «11.2.7 Στην περίπτωση (γ), δηλαδή στην περίπτωση πώλησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας (χονδρική πώληση), συμπεριλαμβάνονται και οι περιπτώσεις συνδρομητών - ληπτών υπηρεσιών, ενδεικτικά αναφέρονται οι υπηρεσίες που παρέχονται, έναντι συνδρομής, από ινστιτούτα αισθητικής, γυμναστήρια, υπηρεσίες οδικής βοήθειας κ.λπ.»

**Επειδή**, με το άρθρο 58Α του Ν. 4987/2022, που κωδικοποίησε τον Ν. 4174/2013 οριζόταν 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....».

**Επειδή**, λόγω της ιδιαίτερης σημασίας της παράβασης αυτής για τους επιτόπιους μερικούς ελέγχους, η διάταξη προβλέπει ένα ελάχιστο όριο προστίμου, ανεξαρτήτως του αριθμού των παραβάσεων που διαπιστώνονται και ανεξαρτήτως του ύψους των συναλλαγών. Με βάση τις διατάξεις αυτές, το πρόστιμο που επιβάλλεται με βάση το άρθρο 58Α παρ. 1 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 τόσο το αναλογικό πρόστιμο όσο και το ελάχιστο ανά φορολογικό έλεγχο προσαυξάνεται. Έτσι, 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 [Κ. Πέρρου σε Φωτόπουλο Ι. (επιμ.), Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Ερμηνεία Ν.4174/2013, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2018, σελ. 1675 επ.].

**Επειδή**, 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.4174/2013, κατά τη γραμματική διατύπωση της διάταξης, καθώς οι φορολογικές διατάξεις επιβολής κυρώσεων είναι στενά ερμηνευτέες, προϋποθέτει την διάπραξη (τέλεση) της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης η οποία 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 ο τελευταίος να γνωρίζει εκ των προτέρων την παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας και τον τρόπο προσδιορισμού του προστίμου. Για να είναι δυνατή δε η εκ των προτέρων πρόβλεψη της επιβαλλόμενης κύρωσης σε περίπτωση τέλεσης της ίδιας παράβασης, πράγμα που συμβάλλει στην δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης των διοικουμένων προς την Διοίκηση και στην εξασφάλιση της ανάγκης διαφάνειας των φορολογικών οργάνων, η αφετηρία της προθεσμίας για την διαπίστωση εκ νέου διάπραξης (χρόνος εκ νέου τέλεσης της ίδιας παράβασης) προσδιορίζεται στο νόμο συγκεκριμένα, με αναφορά σε συγκεκριμένο χρονικό σημείο, ήτοι από την ημερομηνία έκδοσης της αρχικής πράξης και δεν εξαρτάται από ενέργειες της φορολογικής αρχής που πιθανόν επηρεάζουν τη σειρά έκδοσης των σχετικών πράξεων. Επομένως, κρίσιμο στοιχείο για την συντέλεση της υποτροπής είναι η ημερομηνία της εκ νέου διάπραξης (τέλεσης) της ίδιας παράβασης να ανάγεται σε ημερομηνία διαπίστωσης ή περίοδο μεταγενέστερη του χρόνου έκδοσης (και κοινοποίησης) της αρχικής πράξης και όχι πέραν της πενταετίας από την ημερομηνία κοινοποίησης αυτής.

**Επειδή**, με τη παρ. 6 του άρθρου 57 του ν.5104/2024 (σε ισχύ από 19.04.2024) 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.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 25.07.2024 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) – Κ.Φ.Δ. (ν.5104/2024) της ....., προκύπτει ότι αφορμή για τον διενεργηθέντα έλεγχο αποτέλεσε ο μερικός επιτόπιος έλεγχος που διενεργήθηκε από ελεγκτές της ανωτέρω υπηρεσίας, την 01/06/2021, στην έδρα της προσφεύγουσας στην .... Κατά την παραμονή του συνεργείου ελέγχου στην εγκατάσταση της προσφεύγουσας παρατηρήθηκε ότι σε Η/Υ, που βρισκόταν στο χώρο υποδοχής οι υπάλληλοι της προσφεύγουσας επιχείρησης μετά το πέρας της θεραπείας, αφού πληρώνονταν από τον πελάτη καταχωρούσαν κάποια δεδομένα. Οι ελεγκτές ζήτησαν να δουν τις καρτέλες των πελατών στον Η/Υ οι οποίες και τους επιδείχθηκαν. Στις καρτέλες των πελατών εκτός από το ονοματεπώνυμο του πελάτη, την ημερομηνία εγγραφής και το τηλέφωνό του υπήρχε πίνακας με τα εξής πεδία: ΕΦΑΡΜΟΓΗ, ΗΜ/ΝΙΑ, ΠΕΡΙΟΧΗ, SKIN TYPE, SPOT SIZE, J\_CM2, PULSE\_WIDTH, PULSES, ΣΧΟΛΙΑ, ΧΤΥΠΗΜΑΤΑ. Στη στήλη ΕΦΑΡΜΟΓΗ αναγραφόταν η επίσκεψη (πχ αρχική, επαναληπτική, 2<sup>η</sup> κλπ), στη στήλη ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ η ημερομηνία της επίσκεψης, στη στήλη ΠΕΡΙΟΧΗ η περιοχή που έγινε η θεραπεία (πχ πρόσωπο, μπικίνι κλπ), στις επόμενες 5 στήλες αναφέρονταν τεχνικά στοιχεία για τη θεραπεία (πχ παλμοί, μέγεθος κλπ), στη στήλη ΣΧΟΛΙΑ σημειώνονταν διάφορα σχόλια, όπως τιμή που ειπώθηκε στον πελάτη, αν παρουσιάστηκε κάποιο πρόβλημα στον πελάτη κ.α. Η ελεγκτική αρχή προέβη σε διασταυρωτικό έλεγχο των παραπάνω καρτελών πελατών καθώς και

των καταστάσεων πελατών – επισκεπτών που τηρούσε η προσφεύγουσα επιχείρηση λόγω Covid-19 με τις χειρόγραφες αποδείξεις λιανικών συναλλαγών που εξέδωσε για το διάστημα από 28/05/2021 μέχρι την ώρα του ελέγχου (01/06/2021). Από τον παραπάνω έλεγχο προέκυψε ότι σε δυο περιπτώσεις πελατών δεν εκδόθηκε το νόμιμο φορολογικό παραστατικό για τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν. Επίσης, σε 15 περιπτώσεις πελατών εκδόθηκε απόδειξη παροχής υπηρεσιών αξίας μικρότερης από την πραγματική αξία.

Για τις ως άνω παραβάσεις εκδόθηκε η με υπ' αρ. ../07.10.2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., βάσει της από 22.09.2021 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) – Κ.Φ.Δ. (ν.5104/2024) της ... .., και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία, για το φορολογικό έτος 2021, πρόστιμο ποσού 500,00€, λόγω α) ανακριβούς έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου (ΑΠΥ) σε δεκαπέντε (15) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 604,84€ πλέον ΦΠΑ ποσού 145,16€ και β) μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου (ΑΠΥ) σε δύο (2) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 84,68€ πλέον ΦΠΑ ποσού 20,32€, καθ' υποτροπή και κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 8 – 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 1 του άρθρου 58Α του ν.4174/2013, ήτοι  $165,48€ \times 100\% < 250,00€ \times 2$ . Κατά της πράξης αυτής από την προσφεύγουσα ασκήθηκε η με αριθμό πρωτοκόλλου ...11.11.2021 ενδικοφανής προσφυγή και εκδόθηκε η με αρ. ../07.03.2022 απορριπτική απόφαση της υπηρεσίας μας.

Κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου με τις με αρ..../2021 και .../2021 εκθέσεις κατάσχεσης από τους ελεγκτές της .. ..... κατασχέθηκαν φορολογικά στοιχεία της προσφεύγουσας (ένανς οπτικός δίσκος cd με ηλεκτρονικά αρχεία - καρτέλες πελατών) για τη φορολογική περίοδο 01.01.2018-31.12.2021.

Στη συνέχεια από την .. ....., δυνάμει των υπ' αρ../2021 και ../2023 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της για τη φορολογική περίοδο 01.01.2018-31.12.2021 πραγματοποιήθηκε επεξεργασία των ως άνω κατασχεθέντων στοιχείων.

Ύστερα από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων (Α.Π.Υ.) από τα χειρόγραφα στελέχη και των καρτελών πελατών της προσφεύγουσας, όπου καταχωρούνται οι επισκέψεις τους και αφού έλαβε υπόψη η ελεγκτική αρχή τον τρόπο λειτουργίας της επιχείρησης, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διαπιστώσεις κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου (π.χ. επαναληπτική επίσκεψη δεν χρεωνόταν στον πελάτη), τις τιμές των θεραπειών που κατέδειξε ο υπεύθυνος της επιχείρησης (κρυολιπόλυση 75€, περιποίηση προσώπου 15€-40€, δερμοαπόξεση 30€, περιποίηση ποδιού ολόκληρο 140€, γάμπας 60€, μπικίνι 30€-50€, χεριών 30€-60€, άνω χείλους 10€-15€, ανδρικής πλάτης 100€-120€), διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα κατά τη φορολογική περίοδο 01.01.2018-31.12.2021:

α) δεν εξέδωσε συνολικά 2.230 αποδείξεις παροχής υπηρεσιών σε πελάτες της για υπηρεσίες (όπως καταχωρήθηκαν στη στήλη «ΧΤΥΠΗΜΑΤΑ» με την αντίστοιχη τιμή) καθαρής αξίας 91.237,90€ και ΦΠΑ 21.897,10€, ήτοι συνολικής αξίας 113.135,00€ (σε ποσοστό 26,55% επί 8.399 επισκέψεων) (όπως αποτυπώνονται στον πίνακα 1 στις σελ. 6-46 της από 22.09.2021 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) – Κ.Φ.Δ. (ν.5104/2024) της ... ..

β) εξέδωσε ανακριβώς 3.063 αποδείξεις παροχής υπηρεσιών ως προς την αξία (μικρότερης από την πραγματική αξία) προς πελάτες της καθαρής αξίας 136.366,94€ και ΦΠΑ 32.728,06€, ήτοι συνολικής αξίας 169.095,00€ (σε ποσοστό 36,47% επί 8.399 επισκέψεων) (όπως αποτυπώνονται στον πίνακα 2 στις σελ. 47-98 της από 22.09.2021 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) – Κ.Φ.Δ. (ν.5104/2024) της .....

Συγκεκριμένα:

1) α) δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδου (ΑΠΥ) σε τετρακόσιες είκοσι μία (421) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 18.572,58€ και ΦΠΑ ποσού 4.457,42€, β) εξέδωσε ανακριβή φορολογικά στοιχεία εσόδου (ΑΠΥ) σε πεντακόσιες είκοσι τρεις (523) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 20.286,29€ και ΦΠΑ ποσού 4.868,71€ **φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018,**

2) α) δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδου (ΑΠΥ) σε χίλιες είκοσι έξι (1026) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 40.596,77€ και ΦΠΑ ποσού 9.743,22€, β) εξέδωσε ανακριβή φορολογικά στοιχεία εσόδου (ΑΠΥ) σε επτακόσιες σαράντα πέντε (745) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 33.241,94€ και ΦΠΑ ποσού 7.978,07€ **φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019,**

3) α) δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδου (ΑΠΥ) σε πεντακόσιες πενήντα τρεις (553) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 21.705,65€ και ΦΠΑ ποσού 5.209,36€, β) εξέδωσε ανακριβή φορολογικά στοιχεία εσόδου (ΑΠΥ) σε εννιακόσιες εβδομήντα οκτώ (978) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 42.887,10€ και ΦΠΑ ποσού 10.292,90€ **φορολογικής περιόδου 01.01.2020-31.12.2020,**

4) α) δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδου (ΑΠΥ) σε τριάντα εννέα (39) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 2.016,13€ και ΦΠΑ ποσού 483,87€, β) εξέδωσε ανακριβή φορολογικά στοιχεία εσόδου (ΑΠΥ) σε εκατόν ογδόντα έξι (186) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 8.645,16€ και ΦΠΑ ποσού 2.074,84€ **φορολογικής περιόδου 01.01.2021-05.02.2021,**

5) α) δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδου (ΑΠΥ) σε εκατόν ενενήντα μία (191) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 8.346,77€ και ΦΠΑ ποσού 2.003,22€, β) εξέδωσε ανακριβή φορολογικά στοιχεία εσόδου (ΑΠΥ) σε εξακόσιες τριάντα μία (631) περιπτώσεις, συνολικής

καθαρής αξίας 31.306,45€ και ΦΠΑ ποσού 7.513,55€ φορολογικής περιόδου 06.02.2021-31.12.2021, καθ' υποτροπή

Εν συνεχεία, κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στη προσφεύγουσα το υπ' αρ. .../24.04.2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (ΣΔΕ) – Κλήση σε ακρόαση, συνοδευόμενο από τον σχετικό προσωρινό προσδιορισμό προστίμου, προκειμένου να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις της, ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο ή παρέχοντας και προφορικές διευκρινήσεις. Ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα απέστειλε στις 13.05.2024 ηλεκτρονικά έγγραφο υπόμνημά της εκθέτοντας τις απόψεις της οι οποίες απορρίφθηκαν τεκμηριωμένα από τον έλεγχο (σελ. 98-102 της έκθεσης ελέγχου) και ακολούθως συντάχθηκε η οικεία έκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη.

**Επειδή**, στο άρθρο 7 του ν.5104/2024 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**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι στο πλημμελώς συνταχθέν σημείωμα διαπιστώσεων διατυπώνονται αόριστα συμπεράσματα και εκτιμήσεις του ελέγχου, χωρίς να στηρίζονται σε αποδεικτικά στοιχεία και πραγματικά περιστατικά.

Ωστόσο, στο υπ' αριθ. .../2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, ρητά αναφέρονται τόσο η αξία και το πλήθος των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων όσο και ο α/α και η αποκρυσταλλωμένη αξία των ανακριβώς εκδοθεισών αποδείξεων παροχής υπηρεσιών.

Επιπλέον, με το με αρ. πρωτ. .../22-05-2024 έγγραφο, που κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα (με αρ. καταχώρησης ...) και εστάλη και με μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στον εξουσιοδοτημένο λογιστή της κ. ..., η ελεγκτική αρχή γνωστοποίησε στην προσφεύγουσα τον τρόπο με τον οποίο κατέληξε στα συμπεράσματα που διατυπώνονται στο ως άνω σημείωμα διαπιστώσεων εξηγώντας συγκεκριμένα ότι «το αποτέλεσμα του ελέγχου προέκυψε από την αντιπαραβολή των στοιχείων επισκέψεων πελατών από τις καρτέλες τους με τις Α.Π.Υ. που εκδόθηκαν για την κάθε επίσκεψη, όπως ακριβώς είχε προκύψει με το αποτέλεσμα ελέγχου κατά τον επιτόπιο έλεγχο που διενεργήθηκε την 1-6-2021 και ολοκληρώθηκε με την έκθεση ελέγχου της 22-9-2021. Συγκεκριμένα λαμβάνοντας την πραγματική αξία της επίσκεψης, όπως αυτή έχει καταχωρηθεί στις καρτέλες πελατών και συγκεκριμένα στη στήλη «ΧΤΥΠΗΜΑΤΑ», έγινε αντιπαραβολή αυτής με την αξία της εκδοθείσας ΑΠΥ από τα χειρόγραφα μπλοκ αποδείξεων, όπου αυτή υπήρχε».

**Επειδή**, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι από τις καρτέλες των πελατών είναι αντικειμενικώς αδύνατο να ταυτοποιηθεί το είδος της θεραπείας και η αξία της και ως εκ τούτου τα αποτελέσματα του ελέγχου είναι ανακριβή και δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα. Ωστόσο, οι εν λόγω καρτέλες πελατών κατασχέθηκαν κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 24 του ν.4174/2013 και συντάχθηκαν οι υπ' αριθ. ... και .../01.06.2021 εκθέσεις κατάσχεσης που επιδόθηκαν στον υπεύθυνο του καταστήματος κατά την ώρα του ελέγχου, με αποτέλεσμα να είναι νόμιμη η επεξεργασία των ανεπίσημων αυτών αρχείων, επιπλέον για τον προσδιορισμό της αποκρυσταλλωμένης ύλης η ελεγκτική αρχή έκανε δεκτές τις τιμές που η ίδια η προσφεύγουσα υπέδειξε για κάθε παροχή υπηρεσίας προς τους πελάτες της.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 25/07/2024 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) – Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) της ..... και επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Κατόπιν τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, περί άκυρης διαδικασίας ελέγχου, έλλειψης νόμιμης αιτιολογίας και στοιχειοθέτησης των παραβάσεων προβάλλονται αβάσιμα και απορρίπτονται.

**Επειδή**, τέλος η προσφεύγουσα επισημαίνει ότι εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή επαύξησε το επιβληθέν πρόστιμο του άρθρου 58Α του ν.4174/2013 με συντελεστή 100% για την φορολογική περίοδο 06.02.2021-31.12.2021.

**Επειδή**, από το ηλεκτρονικό σύστημα taxis η ελεγκτική αρχή διαπίστωσε τη διάπραξη από την προσφεύγουσα της ίδιας παράβασης της μη έκδοσης και ανακριβούς φορολογικών στοιχείων, εντός πενταετίας από δύο (2) διαφορετικούς φορολογικούς ελέγχους

Για τις παραβάσεις αυτές εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ....:

α) η υπ' αριθ. ../05.02.2021 αρχική πράξη επιβολής προστίμου στις 05.02.2021, [η κοινοποίηση συντελέστηκε κατά την 23/02/2021] και

β) η υπ' αριθ. ../07.10.2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 καθ' υποτροπή (για την οποία υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα η υπ' αρ. πρωτ. ../11.11.2021 ενδικοφανής προσφυγή και εκδόθηκε η με αρ. ../07.03.2022 απορριπτική απόφαση της υπηρεσίας μας).

Στη συνέχεια, από την ελεγκτική αρχή σε βάρος της προσφεύγουσας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 57 παρ. 6 του Κ.Φ.Δ. η με αρ. ....., ήτοι σε χρόνο μεταγενέστερο της ημερομηνίας έκδοσης της με αρ. .../05.02.2021 πρώτης πράξης (05.02.2021), ημερομηνία που θεωρήθηκε από την ελεγκτική αρχή ως αφετηρία έναρξης της πενταετίας για την επιμέτρηση της υποτροπής.

**Επειδή**, ωστόσο, όπως προαναφέρθηκε 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. Κατά συνέπεια, ως αφετηρία της οριζόμενης πενταετίας για την διαπίστωση εκ νέου διάπραξης των ίδιων παραβάσεων, ως διαπιστώθηκαν από την ... .. στις **25.07.2024** (ημερομηνία θεώρησης της έκθεσης ελέγχου του ΚΦΔ ΕΛΠ & ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΚΦΔ της ... ..), και για την επιμέτρηση της υποτροπής στη με αρ. .... προσβαλλόμενη πράξη λαμβάνεται υπόψη, δια της παρούσας απόφασης, η επόμενη της κοινοποίησης, στις 23.02.2021 της με αρ. ..../05.02.2021 πράξης επιβολής προστίμου, ημέρα.

Συνεπώς με βάση τα ανωτέρω, τροποποιείται το πρόστιμο της μη έκδοσης/ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων με συντελεστή 50% ( που εσφαλμένα η φορολογική αρχή καταλόγισε με συντελεστή 100% καθ' υποτροπή) για το χρονικό διάστημα από 06.02.2021 έως 23.02.2021, ως ακολούθως:

#### A. ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (από 06.02.2021 έως 23.02.2021)

##### ΠΙΝΑΚΑΣ 1

α/α	ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΟ ΣΕ (€)
2041	.....	8/2/2021	20,00
2042	.....	8/2/2021	10,00
2043	.....	8/2/2021	10,00
2044	.....	9/2/2021	20,00
2045	.....	9/2/2021	180,00
2046	.....	10/2/2021	60,00
2047	.....	10/2/2021	15,00
2048	.....	11/2/2021	30,00
2049	.....	12/2/2021	20,00
2050	.....	12/2/2021	15,00

2051	.....	12/2/2021	15,00
2052	.....	12/2/2021	10,00
2053	.....	16/2/2021	30,00
2054	.....	16/2/2021	30,00
2055	.....	17/2/2021	30,00
2056	.....	18/2/2021	20,00
2057	.....	18/2/2021	10,00
2058	.....	18/2/2021	75,00
2059	.....	18/2/2021	90,00
2060	.....	19/2/2021	120,00
2061	.....	19/2/2021	20,00
2062	.....	19/2/2021	15,00
2063	.....	21/2/2021	40,00
2064	.....	22/2/2021	35,00
2065	.....	23/2/2021	40,00
	<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>		<b>900,00</b>
	<b>Καθαρή αξία</b>		<b>725,80</b>
	<b>ΦΠΑ</b>		<b>174,20</b>

## Β. ΑΝΑΚΡΙΒΗΣ ΕΚΔΟΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (από 06.02.2021 έως 23.02.2021)

### ΠΙΝΑΚΑΣ 2

A/A	ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ	ΗΜ-ΝΙΑ ΣΥΝΕΔΡΙΑΣ	ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΗ ΑΞΙΑ (€)	ΕΚΔΟΘΕΙΣΑ ΑΞΙΑ (€) ´	ΑΛΠ	ΗΜ/ΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ (€)
2435	.....	8/2/2021	160,00	5,00		08/02/21	155,00
2436	.....	8/2/2021	40,00	0,00		08/02/21	40,00
2437	.....	8/2/2021	10,00	0,00		08/02/21	10,00
2438	.....	8/2/2021	30,00	10,00		08/02/21	20,00
2439	.....	8/2/2021	40,00	5,00		08/02/21	35,00
2440	.....	9/2/2021	220,00	10,00		09/02/21	210,00
2441	.....	9/2/2021	60,00	10,00		09/02/21	50,00
2442	.....	9/2/2021	100,00	10,00		09/02/21	90,00
2443	.....	9/2/2021	20,00	0,00		09/02/21	20,00
2444	.....	9/2/2021	170,00	10,00		09/02/21	160,00
2445	.....	10/2/2021	25,00	5,00		11/02/21	20,00
2446	.....	10/2/2021	20,00	5,00		10/02/21	15,00
2447	.....	10/2/2021	180,00	10,00		10/02/21	170,00
2448	.....	10/2/2021	80,00	5,00		10/02/21	75,00
2449	.....	10/2/2021	20,00	5,00		10/02/21	15,00
2450	.....	10/2/2021	30,00	5,00		10/02/21	25,00
2451	.....	10/2/2021	20,00	0,00		10/02/21	20,00
2452	.....	10/2/2021	70,00	10,00		10/02/21	60,00
2453	.....	10/2/2021	170,00	20,00		10/02/21	150,00
2454	.....	10/2/2021	20,00	5,00		10/02/21	15,00

2455	.....	10/2/2021	40,00	0,00		10/02/21	40,00
2456	.....	10/2/2021	100,00	5,00		10/02/21	95,00
2457	.....	10/2/2021	100,00	10,00		10/02/21	90,00
2458	.....	10/2/2021	80,00	0,00		10/02/21	80,00
2459	.....	11/2/2021	70,00	20,00		11/02/21	50,00
2460	.....	11/2/2021	15,00	5,00		11/02/21	10,00
2461	.....	11/2/2021	100,00	20,00		11/02/21	80,00
2462	.....	12/2/2021	20,00	0,00		12/02/21	20,00
2463	.....	12/2/2021	20,00	5,00		12/02/21	15,00
2464	.....	12/2/2021	70,00	30,00		12/02/21	40,00
2465	.....	12/2/2021	60,00	5,00		12/02/21	55,00
2466	.....	12/2/2021	110,00	5,00		12/02/21	105,00
2467	.....	12/2/2021	75,00	0,00		12/02/21	75,00
2468	.....	15/2/2021	50,00	5,00		15/02/21	45,00
2469	.....	15/2/2021	100,00	20,00		15/02/21	80,00
2470	.....	15/2/2021	20,00	0,00		15/02/21	20,00
2471	.....	15/2/2021	15,00	0,00		15/02/21	15,00
2472	.....	15/2/2021	75,00	10,00		15/02/21	65,00
2473	.....	16/2/2021	50,00	0,00		16/02/21	50,00
2474	.....	16/2/2021	50,00	5,00		16/02/21	45,00
2475	.....	16/2/2021	40,00	5,00		16/02/21	35,00
2476	.....	16/2/2021	20,00	5,00		16/02/21	15,00
2477	.....	17/2/2021	130,00	5,00		17/02/21	125,00
2478	.....	18/2/2021	200,00	20,00		18/02/21	180,00
2479	.....	18/2/2021	75,00	30,00		18/02/21	45,00
2480	.....	18/2/2021	130,00	20,00		18/02/21	110,00
2481	.....	18/2/2021	160,00	10,00		18/02/21	150,00
2482	.....	18/2/2021	160,00	20,00		18/02/21	140,00
2483	.....	18/2/2021	70,00	5,00		23/02/21	65,00
2484	.....	19/2/2021	20,00	5,00		19/02/21	15,00
2485	.....	19/2/2021	200,00	10,00		19/02/21	190,00
2486	.....	19/2/2021	130,00	5,00		19/02/21	125,00
2487	.....	19/2/2021	40,00	5,00		19/02/21	35,00
2488	.....	19/2/2021	75,00	15,00		18/02/21	60,00
2489	.....	19/2/2021	20,00	0,00		19/02/21	20,00
2490	.....	22/2/2021	60,00	5,00		22/02/21	55,00
2491	.....	22/2/2021	40,00	0,00		22/02/21	40,00
2492	.....	22/2/2021	75,00	5,00		22/02/21	70,00
2493	.....	23/2/2021	15,00	5,00		23/02/21	10,00
2494	.....	23/2/2021	130,00	20,00		23/02/21	110,00
2495	.....	23/2/2021	40,00	5,00		23/02/21	35,00
2496	.....	23/2/2021	40,00	5,00		23/02/21	35,00
2497	.....	23/2/2021	20,00	0,00		23/02/21	20,00
						ΣΥΝΟΛΟ	4.115,00
						ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	3.318,55
						ΦΠΑ	796,45

Κατά συνέπεια, με την παρούσα απόφαση τροποποιείται το πρόστιμο ως εξής: α) μη έκδοση φορολογικών στοιχείων σε (25) περιπτώσεις (πιν. 1) καθαρής αξίας 725,80€ και ΦΠΑ 174,20€ με συντελεστή 50%, ήτοι 87,10€ και β) ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων σε (63) περιπτώσεις (πιν.2) καθαρής αξίας 3.318,55€ και ΦΠΑ 796,45€ με συντελεστή 50%, ήτοι 398,22€ για χρονικό διάστημα από 06.02.2021 έως 23.02.2021 και το πρόστιμο συνολικού

ποσού 32.070,96€ , λόγω μη έκδοσης/ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων (Α.Π.Υ.), για τη φορολογική περίοδο 01.01.2018 – 31.12.2021 που καταλογίσθηκε με την υπ' αρ. .... προσαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου του ΚΦΔ., μειώνεται σε **31.469,16€**, και δη βάσει των ορθών διατάξεων του άρθρου 58<sup>α</sup> του Ν. 4987/2022, ο οποίος κωδικοποίησε το ν. 4174/2013, καθώς η παράβαση ανάγεται σε χρόνο ισχύος του Ν. 4174/2013 και όχι βάσει του άρθρου 57 παρ. 6 του ν.5104/2024, ως εκ παραδρομής ανέγραψε στην πράξη η ελεγκτική αρχή.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης επαύξησης προστίμου γίνεται εν μέρει αποδεκτός.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την μερική αποδοχή της υπ' αρ. πρωτ. ..../27.09.2024 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ: ..... και την τροποποίηση της υπ'αρ. .... πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4987/2022 για το φορολογικό έτος 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

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

Η υπ' αρ. .... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4987/2022 για το φορολογικό έτος 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

	<b>ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ</b>
	<b>ΠΟΣΟ</b>	<b>ΠΟΣΟ</b>
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4987/2022	32.070,96€	<b>31.498,54€</b>

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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.